Das Wesen der Abschreibung

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der wirtschaftswissenschaftlichen Doktorwürde
der Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Württembergischen Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Vorgelegt von
Diplomkaufmann Fritz Kühfuß, Nürnberg.

1931.

Das Wesen der Abschreibung

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der wirtschaftswissenschaftlichen Doktorwürde
der Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Württembergischen Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Vorgelegt von
Diplomkaufmann Fritz Kühfuß, Nürnberg.

Referent: Universitätsprofessor Dr. Wilhelm Rieger
Korreferent: Privatdozent Dr. Erich Preiser.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Tag der mündlichen Prüfung: 12. Juni 1931.

Übersicht

Erster Teil:

Die Grundlagen für eine Untersuchung des Wesens der Abschreibung. 11

Das Wertmaßsystem der Geldrechnung.

Die Unveränderlichkeit der Wertmaßeinheit.

Das Anwendungsgebiet der Abschreibung. 13

Nur die Gesamtrechnung der Unternehmung gestattet eine endgültige Aussage über den Gelderfolg einer Unternehmung.

Die Teilerfolgsrechnung bedarf zu ihrer stets nur bedingt richtigen Aussage über den Gelderfolg einer Unternehmung der Abrechnung.

Abschreibung ist nur im Rahmen einer Wertrechnung mit ständig anerkannter Wertmaßeinheit möglich.

Die Eingliederung der Abschreibung. 16

In einer einfachen Kassenrechnung über die Einnahmen und Ausgaben ist eine Teilerfolgsrechnung nur möglich unter Verzicht auf einen Erfolgsnachweis aus den noch zwischen Geldhingabe und Gelderlös schwebenden Rechnungsposten.

Die Abrechnung über die schwebenden Rechnungsposten bedarf einer doppelten Aufschreibung von Geldposten auf der einen und Erlösmöglichkeiten auf der anderen Seite.

Für die zum Teilerfolgsermittlungstag schwebenden Erlösmöglichkeiten kann ein Abrechnungsbetrag ermittelt werden durch Rücksicht auf ihre zeitliche und stoffliche Reichweite.

Die Reichweite der Rechnungsposten. 20

Der Totalrhythmus besteht aus vielen Teilrhythmen von welchen bestimmte Gruppen zur Teilrechnung zusammengefaßt werden.

Es geben sich zu Beginn und Ende einer Teilrechnung Posten, die aus dem vorigen oder in den folgenden Teilrechnungsabschnitt übergreifen.

Die Ermittlung des Anteils, welcher den übergreifenden Posten am Teilrechnungsabschnitt zusteht, bedarf der Abschreibung.

Die Wiederholung zweckgleicher Rechnungsposten. 25

Ausgabe-Einnahme-Rhythmen g—g' sind von zweckgleichen nachfolgenden Ausgabe-Einnahme-Rhythmen gw—gw, durch die zwischenliegende Geldzustandsform getrennt.

Der wechselnde Zeitabstand zwischen der Einnahme g' und der Ausgabe gw ist ohne Einfluß auf die Teilerfolgsrechnung.

Unterschiede zwischen der Einnahme g' und der Ausgabe gw berühren die Teilerfolgsrechnung erst, wenn sie eingetreten sind, und nur durch die geänderte Beweglichkeit in der Geldlage.

Die Abrechnung schwebender Rechnungsposten. 31

Der einzelne Rechnungsposten kann in einer Art verkleinerter Totalrechnung gelöst aus dem Gesamtzusammenhang abgerechnet werden, weil er mit Geld beginnt und endigt.

Eine Zwischenabrechnung, erstellt durch Einzelprüfung des Geldgeschicks der schwebenden Rechnungsposten, würde einen breiten Abrechnungszeitraum bedingen.

Eine Zwischenabrechnung mit Hilfe unternehmungsfremder Werte ist falsch.

Die Einstellung des Wertenden auf das geldmäßige Zukunftsschicksal der Rechnungsposten bedarf eines aus der Rechnung der Unternehmung gewonnenen Wertes.

Die Vorwegnahme des geldmäßigen Schicksals der Rechnungsposten. 41

Das geldmäßige Schicksal ist mit Hilfe des Rechnungswertes vorwegzunehmen.

Der Rechnungswert gestattet die Verteilung gleicher Mindererlösanteile auf gleiche Zeiten und die Verteilung des Mindererlösanteils nach der Zahl der in einem Zeitabschnitt erreichten Nutzungen.

Zweiter Teil:

Die Bedeutung des Rechnungswertes. 50

Willkürlich gewählte Abschreibung und unternehmungsfremde Abschreibungsmaße sind dem Rechnungswert nicht gleichzustellen.

Statt nach der technischen Abnützung ist die Bemessung der Mindererlösverteilung nach dem Rechnungswert zu wählen.

»Alterprobte« Abschreiberegeln führen zu Ziffern, die der Rechnungswert als falsch erweist.

Der Rechnungswert als Kriterium. 60

Der Rechnungswert erweist die geometrisch-degressive Abschreibung als falsch.

Der Rechnungswert verhindert Anlehnung an den fiktiven Einzelwert.

Der Rechnungswert erweist das Fehlen der Zuschreibung als gewollte Lücke in der Gewinnberechnung.

Abrechnungsgruppen, gebildet aus Posten mit unterschiedlicher Nutzungsdauer, bedürfen der Einzelrechnungswertermittlung.

Der Rechnungswert unter den Markteinflüssen. 72

Preisvorberechnung ohne richtige Vorausschätzung der Markteinflüsse führt leicht zur »gewinnbestimmten« Abschreibung.

Abschreibung je nach dem Anfall an rechnerischem Rohgewinn gibt keine Teilerfolgsrechnung gegenüber dem Einfluß von Angebot und Nachfrage.

Nur der zeitmengenbestimmte Rechnungswert ergibt eine Teilerfolgsrechnung frei von den Einflüssen der Marktlage.

Der Rechnungswert und die Abschreibung nach Erfahrungsregeln. 78

Allgemein übliche Abschreibesätze beweisen die Unsicherheit der Abschreibenden.

Ob die üblichen Abschreiberegeln für eine Unternehmung zutreffen, erweist deren Rechnungswertermittlung.

Abschreibung über Null hinaus verbietet der Rechnungswert. 81

Nur Willkür gestattet die Annahme, daß an der durch eine Geldausgabe erworbenen Erlösmöglichkeit mehr verloren werden kann als der Ausgabebetrag.

Sogenannte Abschreibung über Null hinaus kann nur in die Überlegungen zur Preisvorausberechnung hereinspielen. Ausgeschlossen ist sie in der Teilerfolgsrechnung.

Unternehmungspolitische Einflüsse auf den Rechnungswert. 85

Objektive Teilerfolgsrechnung kann eine Manipulierung des Rechnungswertes nie gelten lassen.

Das begrenzte Anwendungsfeld des Rechnungswertes bei der Preisvorausberechnung. 87

Der begrenzte Einfluß der Abschreibung auf den Marktpreis.

Die Zuteilungsart macht in der Selbstkostenvorberechnung die höhere Genauigkeit der mit Hilfe des Rechnungswertes errechneten Abschreibung unwirksam.

Das eigentliche Gebiet des Rechnungswertes ist die Teilerfolgsrechnung und eine im Anschluß an diese geführte Selbstkostennachrechnung.

Schluß. 90

Der scheinbar geringe Nutzen behindert die praktische Anwendung der Abschreibung mit Hilfe des Rechnungswertes.

Die erkenntnismäßige Bedeutung des Rechnungswertes gibt den Schlüssel zum Wesen der Abschreibung.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41550003_0017

Hinweis auf benützte Schriften

Berliner:
Abschreibung und Zinsen in der Kalkulation und der industriellen Buchhaltung . . . Z. f. H. W. u. Sp. 09/10

Findeisen:
Unternehmung und Steuer . . . . . Stuttgart 1923

Fischer:
Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind Leipzig 1908

Großmann:
Abschreibung und Steuern . . . . . Berlin 1921

Großmann:
Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung . . . . . Berlin 1925

Kastendink:
Die Wertminderung durch Abschreibung, Tilgung und Zinseszins. . . . . Berlin 1914

Langhans:
Die Abschreibung für Abnutzung . . . Ann. d. D. R. 1913/524

Moser:
Abschreibung und Steuern . . . . . Berlin 1919

Osbahr:
Die Bilanz vom Standp. d. U. . . . Berlin 1918

Pape:
Grundsätzliches zur Frage der planmäßig periodischen Kostenzahlenabschreibung . . Z. f. Bw. 1928, 4. Sonderheft

Schiff:
Abschreibung und Vermögenserhaltung . Berlin 1923

Schmalenbach:
Grundlagen dynamischer Bilanzlehre . . Leipzig

Riemerschmiedt:
Wie abschreiben? . . . . . Stuttgart 1930

Behnsen:
Unzureichende Abschreibungen . . . . Leipzig 1929

Rieger:
Einführung in die Privatwirtschaftslehre . Nürnberg 1928

Abkürzungen:

Rieger: E. i. d. P. = Einführung in die Privatwirtschaftslehre
Schmalenbach: G. d. B. = Grundlagen dynamischer Bilanzlehre
Schmalenbach: D. B. = Dynamische Bilanz
Großmann: d. A. v. St. d. U. = Die Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung
Pape: G. z. F. d. K. = Grundsätzliches zur Frage der Kostenzahlenabschreibung

Erſter Teil.

Die Grundlagen für eine Unterſuchung des Weſens der Abſchreibung.

Das Wertmaßſyſtem der Geldrechnung.

Die Unveränderlichkeit der Wertmaßeinheit.

Die Abſchreibung tritt uns in der Rechnung der Unternehmung entgegen. Dieſe Rechnung bezieht ſich auf mannigfache Güter. Güter finden durch den Menſchen eine unterſchiedliche Beachtung. Das einzelne Gut ſteht mit dem wertenden Menſchen in einer gegen andere Güter abgeſtuften Wertverbindung. Durch dieſe Unterſcheidung ſteht Gut und Gut zueinander in einem Wertſyſtem.

Wird in dieſem Wertſyſtem ein beſtimmtes Gut als Maßſtab benützt, ſo entſteht ein Wertmaßſyſtem.

Die Beachtung des Goldes durch den einzelnen wertenden Menſchen kann, gemeſſen an der jeweils gleichzeitigen Beachtung anderer Güter, Schwankungen unterworfen ſein. Auch der Durchſchnitt der Wertung durch alle wirtſchaftenden Menſchen, wie er ſich im Marktpreis darſtellt, kann Schwankungen unterliegen.

Eine durch die Rechtsordnung beſtimmte Maßeinheit, wie ſie etwa durch die Beſtimmung von 1/2790 kg Feingold als Reichsmark gegeben iſt, unterliegt jedoch, ſolange ſie gilt, dieſen Schwankungen nicht, denn jedes Maßſyſtem ſetzt voraus, daß ſeine Einheit unveränderlich iſt, oder daß ſie, — wenn ſich beweiſen läßt, daß ſie es praktiſch nicht iſt — als konſtant gedacht wird. Gegen dieſen Grundſatz verſtoßen die An-

hänger Schmalenbachs, wenn sie, wie auch Schmalenbach dies (3. Aufl. G. d. B. S. 208/5) tut, »die Geldeinheit als die natürliche Bewertungseinheit des betrieblichen Rechnungswesens« nur so lange gelten lassen, als »der Wert des Geldes hinreichend wertstabil ist«. Nach Schmalenbach (5. Auflage G. d. B. S. 217/272) müßte diese Geldeinheit korrigiert werden, wenn der Wert des Geldes aufhört, »hinreichend stabil« zu sein. Dies ist jedoch in sich unmöglich. Eine Einheit, die korrigiert wird, ist keine Einheit mehr. Es bleibt, wenn die festgelegte Einheit nicht mehr hinreichend wertstabil erscheint, kein anderer Weg als der Übergang zu einer anderen »Einheit«. Mit dieser neuen Einheit tritt man aber im gleichen Augenblick in ein neues Wertmaßsystem über und kann nun versuchen, diesem neuen System rechtliche Geltung zu verschaffen. Solange diese Geltung fehlt, bleibt ein solcher Übergang Spielerei des Einzelnen oder einer Gruppe.

Für die geltende Einheit mit geltendem Wertmaßsystem gilt, was Rieger sagt (E. i. d. P. 7 f) »Wenn von einer Ware ausgesagt wird, sie habe den Wert von hundert Mark, so wird eigentlich ein Vergleich angestellt zwischen dieser Ware und dem Währungsmetall Gold. Es wird ausgesagt, daß sie soviel wert sei, wie $\frac{1000 \times 100}{2790}$ g Gold.«

Das Gold ist Maßgut des heute gültigen Wertmaßsystems. Man greift fehl, wenn man bei einer Verschiebung der Stellung des Goldes im Wertsystem diese Verschiebung auch als wirksam für die Stellung des Goldes im Wertmaßsystem betrachtet. Solange man in den Goldwährungsländern die einmal gewählte Menge Gold als Einheit der Währung nicht ändert, schreibt man dem Golde einen unver-

änderlichen Wert zu, an dem innerhalb des so begründeten Wertmaßsystems alle anderen Werte gemessen werden.

Für unsere Untersuchung scheiden damit alle Fragen aus, die sich von der Annahme eines veränderten Geldwertes herschreiben. Die Geldeinheit ist wertstabil, solange das gewählte Verhältnis zum Golde beibehalten wird, d. h. solange eben die Basis des einmal gewählten Wertmaßsystems unverändert gelassen wird.

Wenn also Rieger (E. i. d. P. 15) von der Unternehmung sagt: »sie muß auf reine Geldrechnung abgestellt sein«, so gibt er ihr, die er kennzeichnet als »geschlossene wirtschaftliche Einheit, die zum Zwecke des Gelderwerbs für ihre Rechnung und Gefahr Güter herstellt und vertreibt«, die Möglichkeit, solange eine ununterbrochene Kette von Rechnungen durchzuführen, als das Maßsystem unverändert bleibt, in welchem die Volkswirtschaft rechnet, zu der die Unternehmung zählt.

Das Anwendungsgebiet der Abschreibung.

Nur die Gesamtrechnung der Unternehmung gestattet eine endgültige Aussage über den Gelderfolg einer Unternehmung.

Die Teilerfolgsrechnung bedarf zu ihrer stets nur bedingt richtigen Aussage über den Gelderfolg einer Unternehmung der Abschreibung.

Abschreibung ist nur im Rahmen einer Wertrechnung mit ständig anerkannter Wertmaßeinheit möglich.

Eine Unternehmung entsteht in dem Augenblick, in dem Geldsummen aus den Eigentumsverflechtungen, in welchen sie zu einem gegebenen Zeitpunkte stehen, herausgenommen

werden, um zur Erzielung von Geldeinkommen unter einer ihnen künftig gesondert dienenden Verwaltung zu bleiben. Über diese Geldsummen führt die Unternehmung ihre Rechnung.

Diese Rechnung der Unternehmung hat einer Bewegung des Geldes von einem gegebenen Geldzustand durch einen Zustand der Möglichkeit Geld zu erlösen zu einem voraussichtlich hiervon abweichenden Geldzustand zu folgen. Den Teil im Rechnungswesen der Unternehmung, der den Unterschied zwischen dem anfangs gegebenen und dem später erreichten Zustand ermittelt oder zu ermitteln sucht, nennen wir die Erfolgsrechnung der Unternehmung. Diese Erfolgsrechnung kann bei der Gründung der Unternehmung den Anfangsgeldbetrag G und bei deren Auflösung den erreichten Geldbetrag G' rein in Geldbeträgen erweisen.

Jede gültige Rechnung über den Erfolg einer Unternehmung bedingt den Vergleich G—G'. Der erste Rechnungsposten ist eine Geldsumme. Die mit Geld beginnende Rechnung muß auch in Geld weitergeführt werden, um auf diese Weise ein G gleichstehendes G' zu gewinnen.

Würde man den Versuch machen, von der reinen Geldrechnung zu einer etwa durch den Großhandelsindex berichtigten Rechnung überzugehen und mit Schmalenbach zu sagen (d. B. 231/3) »daß die Großhandelsindizes den zuverlässigsten Schluß auf den Geldwert zulassen«, so wäre jede Verbindungsmöglichkeit G'—G ausgeschlossen, es sei denn, daß die gesamte Unternehmungsrechnung von der ersten Anfangsziffer ab auf diese neue Einheit (Indexeinheit) abgestellt würde.

Mit dem Übergang zu einem solchen Verfahren wäre jedoch nichts erreicht. Zum Begriff der Maßeinheit in einem Wertmaßsystem gehört es, daß diese Einheit von der Rechtsordnung festgelegt wird.

Die Tatsache dieser gesetzlichen Gültigkeit begründet das Recht der Schuldverhältnisse. Eine veränderte Rechenweise einzelner ändert die Schuldentilgungspflicht in gesetzlicher Währung nicht, letztere zu ändern bedarf der Zustimmung aller. Würde etwa diese durch die Zustimmung der Gesetzgeber zu einer Indexrechnung erreicht, dann würde die Indexrechnung im Augenblick ihrer Allgemeingültigkeit alle die Mängel aufweisen, die man zuvor in der früheren Wertmaßeinheit fand. Vorausgesetzt, daß eine allgemeine Rechnung mit Indexziffern überhaupt möglich wäre, wäre an die Stelle des alle Güter umfassenden Goldpreises lediglich ein Spezialindex getreten. Von den Spezialindizes aber sagt Schmalenbach selbst: (dy. B. 231/9) »daß sie gewöhnlich für die Zwecke fehlen, für die man sie brauchen könnte.« Wir haben es demnach, wenn wir im folgenden von Geld in der Rechnung der Unternehmung sprechen, zu tun 1. mit einem in Gold definierten und daher ex definitióne wertstabilen Geld, 2. einer mit dieser Einheit rechnenden, Geldeinkommen anstrebenden Unternehmung und 3. einer Rechnungsführung, die an dieses Rechnen in Geld für die Unternehmungsdauer gebunden ist, weil: (Rieger E. i. d. P. 14/2) »die Geldrechnung zum allumfassenden Begriff für die ganze Wirtschaft (wurde), und in ihr und durch sie das Urteil über jegliches Wirtschaften gefällt (wird). Es gibt je länger je weniger eine Möglichkeit, sich außerhalb ihrer zu stellen. Das wirtschaftliche Denken kann nicht

mehr halt machen bei den erzeugten Gütern; denn diese sind nur mehr Mittel zum Zweck: Es geht durch sie hindurch und endigt erst beim Geld.«

Die Eingliederung der Abschreibung.

In einer einfachen Kassenrechnung über Einnahmen und Ausgaben ist eine Teilerfolgsrechnung nur möglich unter Verzicht auf einen Erfolgsnachweis aus den noch zwischen Geldhingabe und Gelderlös schwebenden Rechnungsposten.

Die Abrechnung über die schwebenden Rechnungsposten bedarf einer doppelten Aufschreibung über Geldposten auf der einen und Erlösmöglichkeiten auf der anderen Seite.

Für die am Teilerfolgsermittlungstag schwebenden Erlösmöglichkeiten kann ein Abrechnungsbetrag ermittelt werden durch Rücksicht auf ihre zeitliche und stoffliche Reichweite.

Bei ihrer Gründung vereinnahmt die Unternehmung die ihr von ihren Gründern zur Verfügung gestellte Geldsumme. Spätere Ausgaben und Einnahmen ändern die Anfangssumme. Wird das Ziel der Unternehmung erreicht, übersteigen die Mehrungen durch Einnahmen die Minderungen durch Ausgaben, so hat die Unternehmung Geldeinkommen.

Verzeichnet die Unternehmung ihre Geldausgaben in geordneter Form, schenkt aber dabei etwa in einer einfach aufgebauten Buchführung nur baren Geldvorgängen ihr Augenmerk, dann bleibt die Rechnung über alle durch die Geldausgabe erworbenen Erlösmöglichkeiten in Schwebe bis zu deren Rückwandlung in Geld.

Bucht z. B. eine Unternehmung ihre Geldeinnahmen und Geldausgaben in einer ununterbrochenen Kassenrechnung,

so stellt diese Einnahmen-Ausgaben-Aufzeichnung gleichzeitig die Erfolgsrechnung dieser Unternehmung dar. Ein Abschluß einer solchen Kassen-Erfolgsrechnung ist jedoch erst dann möglich, wenn die Unternehmung die ganze Strecke von ihrem Geldausgangspunkt G bis zu ihrem Endpunkt G' voll zurückgelegt hat. Kann man für die Erfolgsrechnung diesen Zeitpunkt abwarten, so ist ein derartiges Buchungsverfahren einfach und ausreichend.

Gilt es aber schon zu einem Zeitpunkt, der früher liegt als der Auflösungstag der Unternehmung, etwas auszusagen über ihren Erfolg, so ist innerhalb der Gesamtstrecke G—G' eine Rechnung über Gruppen von Teilstrecken g—g' zu führen. Während die Gesamtrechnung G—G' nur solche Vorgänge in der Unternehmung betrachtet, die sich in Geld erweisen, bedarf die Abrechnung von Teilstrecken g—g' einer besonderen Rechnungsweise. Es gilt dann, den Übergangszustand darzustellen, der sich in der Unternehmung auf jeder ihrer Teilstrecken zwischen der Ausgabe g und der Einnahme g' findet.

Um dies zu erreichen, erweitert man die reine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und zieht auch die Erlösmöglichkeiten in den Rahmen der Unternehmungsrechnung.

Es ergibt sich dann folgender Vorgang: Bei der Gründung vereinnahmtes Geld G wird Teilausgabe g. Für diese Ausgabe erhält die Unternehmung Zug um Zug im Augenblick der Geldhingabe eine Erlösmöglichkeit e, zum Beispiel eine Ware. Die Erlösmöglichkeit braucht nicht unbedingt an ein greifbares Gut geknüpft zu sein, sie kann auch bestehen in einem Rechtsanspruch oder als Hoffnung auf einen durch die Geldhingabe zu erwartenden Erlös.

Verwirklicht die Unternehmung eine solche Erlösmöglichkeit, indem sie etwa eine Ware gegen Geld abgibt, so ist der Ring der Ausgabe-Einnahme für diese Erlösmöglichkeit geschlossen. Wir gewinnen, wenn wir der Einfachheit halber einen Fall wählen, in welchem sich Ausgabe und Einnahme auf gleicher Höhe halten, folgendes Bild eines in sich geschlossenen Vorgangs:

100 Mk. Ausgabe Geld = 100 Mk. Einnahme Erlösmöglichkeit
100 Mk. Ausgabe Erlösmöglichkeit = 100 Mk. Einnahme Geld.

Dieser Ring: — Geldausgabe = Möglichkeiteneinnahme —
Möglichkeitenausgabe = Geldeinnahme —

ist für unsere fernere Untersuchung wichtig. Er schließt es aus, daß in der Rechnung der Unternehmung ein Posten nicht auf eine bestimmte Geldausgabe zurückgeht. Wir erkennen, daß Geldausgabe und Möglichkeiteneinnahme, weil sie in eins zusammenfallen, gleich, also auch wertgleich sein müssen. Ferner vollzieht sich die Geldausgabe bezw. der Erwerb einer Erlösmöglichkeit am Markt. Das Geld wird gezahlt als Preis für eine Erlösmöglichkeit. Der Wert der Erlösmöglichkeit ist also auch aus diesem Grunde gleichzusetzen dem dafür bezahlten Preis.

Die Buchführung der Unternehmung beachtet mithin bei jeder Aufzeichnung über einen Kauf oder Verkauf die Gleichung:

Eingang in der Möglichkeitenrechnung = Ausgang Kasse
Ausgang in der Möglichkeitenrechnung = Eingang Kasse.

Weitere Buchungen gehen stets auf diese Grundposten zurück. Damit beruht jede in der Unternehmung verbuchte Ziffer auf Preisen.

Ein in die Erlösmöglichkeiten aufgenommener Betrag ist gleich dem für die betreffende Erlösmöglichkeit am Markt gezahlten Preis. Gibt die Unternehmung eine ihrer Erlösmöglichkeiten frei, weil sie dafür eine Einnahme erzielt, so wird der Möglichkeitenrechnung der Unternehmung der gleiche Betrag gutgebracht, den die Kasse als Einnahme erhält. Auch in diesem Fall beruht der in der Möglichkeitenrechnung erscheinende Betrag auf einem Preis.

Die gesamte Rechnung der Unternehmung geht somit, vom Einlagebetrag der Gründer abgesehen, auf bezahlte Preise zurück. Weist etwa die Warenrechnung einer Unternehmung einen Zugang von 100 Mk. aus, so entspricht dem ein für diesen Posten bezahlter Preis von 100 Mk. Diesem Zugang von 100, der in die Erlösmöglichkeitenrechnung auf Grund des bezahlten Betrages mit Mk. 100.— eintrat, dort vor dem erreichten Wiedererlös einen anderen Betrag zuzuweisen, ist nicht ohne weiteres möglich. Es zwingt die Bindung der Möglichkeitenrechnung an bezahlte Preise dazu, den in die Möglichkeitenrechnung aufgenommenen Betrag solange gleich der Geldausgabe für ihn zu rechnen, bis durch eine Geldeinnahme über sein Geldgeschick entschieden wird.

Zu einer vorläufigen Festsetzung einer in diesem Falle nur gedachten Geldeinnahme ist die Unternehmung gezwungen, sobald sie über den Erfolg eines Zeitabschnittes, der kleiner ist als ihre Gesamtdauer, Näheres zu ermitteln strebt. Sie muß dann ihren Erfolg in einem Geldbetrag nennen, weil eine Angabe etwa der Mengenvermehrung oder Mengenminderung kaum über den engsten Rahmen der Beteiligten hinaus verständlich wäre.

Um den Erfolg eines solchen Zeitabschnittes zu bestimmen, gilt es, mit Preisen all das auszuzeichnen, was zum Zeitpunkt einer Abrechnung in der im engen Zusammenhang mit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gewonnenen Möglichkeitenrechnung vorhanden ist. Hierfür gibt es zwei Wege:

1. Willkürliche Wahl von Beträgen und Berechnung der vorgefundenen Mengen zu diesen »Preisen« oder
2. Ermittlung von Rechnungswerten, die einen Abrechnungsbetrag für jeden in der Möglichkeitenrechnung gebuchten Posten ergeben, mit dessen Hilfe er vorläufig so abgerechnet wird als wäre bereits ein Gelderlös erreicht.

Die Wesensfrage der Abschreibung liegt darin, ob der eine oder andere Weg zu wählen ist. Um ihr gerecht zu werden, folgen wir zunächst dem Geschehen in der Unternehmungsrechnung im einzelnen.

Die Reichweite der Rechnungsposten.

Der Totalrhythmus besteht aus vielen Teilrhythmen, von welchen Gruppen zur Teilrechnung zusammengefaßt werden.

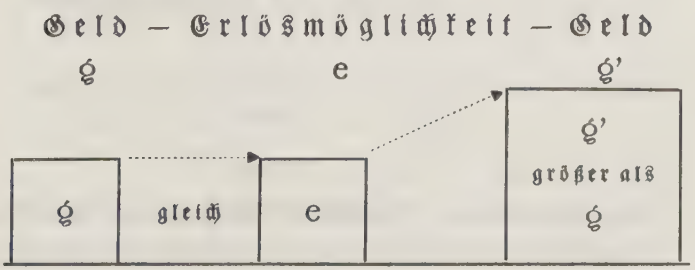
Es geben sich zu Beginn und Ende einer Teilrechnung Posten, die aus dem vorigen oder in den folgenden Teilrechnungsabschnitt übergreifen.

Die Ermittlung des Anteils, welcher den übergreifenden Posten am Teilrechnungsabschnitt zusteht, bedarf der Abschreibung.

Wenn wir die Rechnung beobachten, die von der Unternehmung geführt wird als Nachweis über Geldeinnahme und Geldausgabe und zugleich auch über die durch diese Geldbewegung verursachten bezw. freigegebenen Erlös-

möglichkeiten, so sehen wir im Augenblick der Gründung nur Geld, und nach durchgeführter Auflösung ist gleichfalls nur Geld vorhanden. Die Strecke zwischen diesen beiden Grenzpunkten umfaßt die Totalrechnung der Unternehmung. Wir bezeichnen sie mit dem Bild eines Weges von G zu G'. Der Weg vom Anfangskapital zum Endkapital erscheint als Ganzes, als eine einzige große Bewegung, als Totalrhythmus, der in sich die Totalunternehmung begreift.

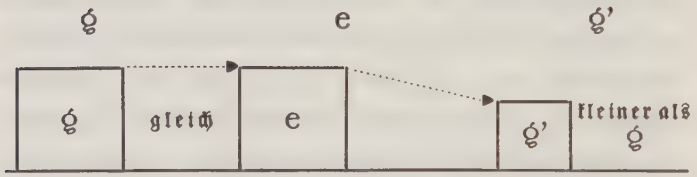
Dieser Totalrhythmus besteht aus vielen Teilrhythmen ǧ—ǧ', in welchen das zu Anfang vorhandene Geld mehrfach umgeschlagen, d. h. ausgegeben und wieder vereinnahmt wird. Wir sehen folgenden Vorgang in ständiger Wiederkehr: Geld (ǧ) wird ausgegeben. Durch Ausgabe erwirbt die Unternehmung eine Erlösmöglichkeit (e), um aus dieser nach Ablauf verschieden langer Umschlagsfristen einen Erlös (ǧ') zu erzielen, der entweder gleich der seinerzeitigen Ausgabe oder höher oder niedriger ist. Wir bezeichnen diese Teilstrecken auf dem Gesamtweg Geld—Wiedergeld als Teilrhythmen und teilen sie in drei Gruppen: 1. Mehrerlös, ǧ kleiner als ǧ', 2. Gleicherlös, ǧ=ǧ', 3. Mindererlös, ǧ größer als ǧ'. Beobachten wir diese Einzelgruppen, so zeigt sich uns die erste, die Umsatzgruppe in der Regel in folgender Art:



Die zweite Gruppe, die einen der Ausgabe gleichen Erlös bringt, wird in der Regel nicht erstrebt, es sei denn, daß besondere Umstände (Kundenwerbung usw.) sie wünschenswert machen.

Bei der dritten Art der »Geldwerdung«, die wir normalerweise bei der Bestandsgruppe antreffen, finden wir das Bild wesentlich anders, wir erhalten eine absteigende Kurve.

Geld – Erlösmöglichkeit – Geld



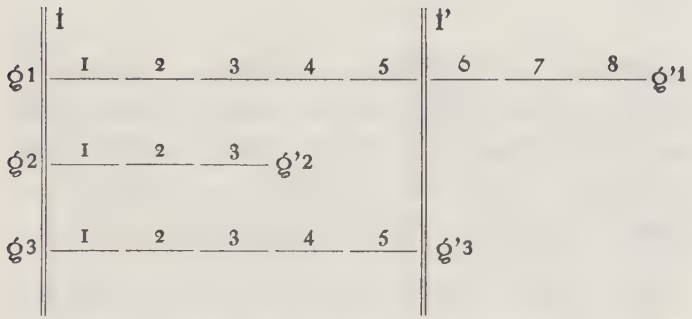
Für das zu Beginn vorhandene Geld (ǧ) wird ein Gebrauchsgut (e) erworben, das für einen längeren Zeitraum bereitgestellt wird. Bei der Einordnung dieses langfristigen Vorgangs gelangen wir zu einer weiteren Unterscheidung in der Rechnung der Unternehmung. Es tritt neben die Totalrechnung über den Totalrhythmus G–G' und die Einzelrechnung über den einzelnen Teilrhythmus ǧ–ǧ' die Teilrechnung über eine Rhythmengruppe

$$ǧ^1 + ǧ^2 + ǧ^3 = e^1 + e^2 + e^3 \begin{matrix} \text{größer als} \\ \text{oder} \\ \text{kleiner als} \\ \text{oder} \\ \text{gleich} \end{matrix} ǧ'^1 + ǧ'^2 + ǧ'^3$$

Die Totalrechnung umfaßt den Weg vom ersten Geldeinsatz G bis zum Schlußerlös G'. Wird über ihren Erfolg

berichtet, so geschieht es durch Vergleich der Gesamteinnahmen G' mit den Gesamtausgaben G. Der verbleibende Rest ist der Gesamterfolg F. Wir erhalten eine einfache Subtraktion: $G' - G = F$.

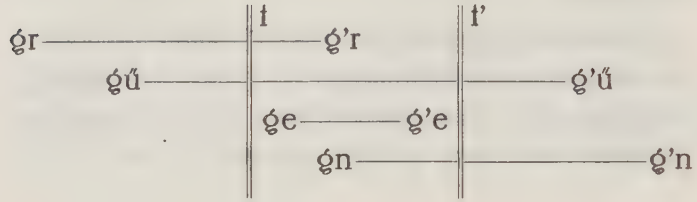
Die Teilrechnung umfaßt Rhythmengruppen $g_1 + g_2 + g_3 =$ Summe g verglichen mit $g'_1 + g'_2 + g'_3 =$ Summe g'. Innerhalb dieser Gruppen hat jeder einzelne Ausgaben-Rhythmus eine eigene zeitliche Reichweite, z. B.



Werden alle während eines bestimmten Zeitraumes t—t', z. B. eines Jahres, vorkommenden Rechnungsposten zu einer Gruppe vereinigt und zusammen abgerechnet, so entsteht außerdem die Frage der richtigen Abgrenzung gegen die der Gruppe vorausgehenden und die ihr folgenden Rechnungsposten. Wir erkennen

1. Posten, die aus dem vorhergehenden in den Rechnungszeitraum hereinreichen $g_r - g'_r$
2. Posten, die aus dem vorhergehenden über den Rechnungszeitraum hinwegreichen $g_ü - g'_ü$
3. Posten, die im Zeitraum entstehen und in ihm enden $g_e - g'_e$

4. Posten, die im Zeitraum entstehen und im nächsten Zeitraum enden $ǫn - ǫ'n$

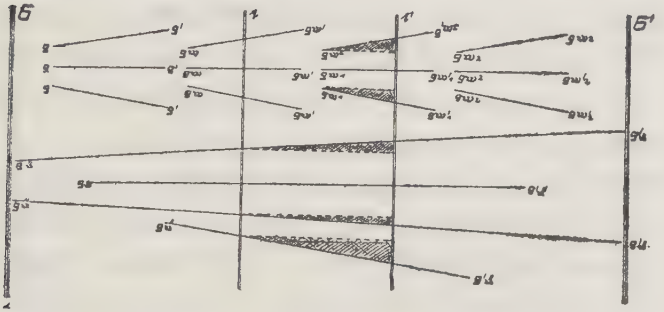


Summe ǫ zu vergleichen mit Summe ǫ' ist also erst endgültig möglich nach Ablauf der längsten zeitlichen Reichweite. Vorher bedarf eine Erfolgsrechnung der Ermittlung des Anteils, der sich unter Beachtung der Reichweite der einzelnen Posten für einen bestimmten Zeitpunkt ergibt.

Wird etwa im obigen Beispiel (vergl. Skizze Seite 23) nach fünf Zeitabschnitten versucht, den Erfolg dieses Teilabschnittes zu ermitteln, so ist $ǫ'^2$ und $ǫ'^3$ bekannt, von $ǫ^1 - ǫ'^1$ sind $5/8$ zu berücksichtigen. Es ergibt sich als Geldeinsatz K für den Zeitraum t–t' die Summe aus $ǫ^2 + ǫ^3 + 5/8$ von $ǫ^1$. Bringt man $ǫ^2 + ǫ^3$ als Erlös E in Vergleich mit K, so ergibt sich, wenn E größer als K ist, durch Subtraktion E minus K = t der Teilerfolg.

Ausgehend vom Verbundensein aller Teilrechnungen $ǫ - ǫ'$ innerhalb der Gesamtrechnung G–G' ist für die Ermittlung des Teilerfolges zu fordern, daß nur E mit K verglichen wird. Eine im Grunde von E und K völlig unabhängige Wiederholungsausgabe $ǫw$ statt ǫ beim Vergleich zu berücksichtigen ist falsch.

Von Bedeutung ist es, stets zu betonen, daß auch dann, wenn etwa g—g' und gw—gw' stets einen ganz ähnlichen Vorgang im Leben der Unternehmung betreffen, dennoch ein Zusammenhang zwischen ihnen fehlt, der die Teilerfolgsrechnung Summe g — Summe g' beeinflußt.



Jeder Rhythmus g—g' ist von anderen Rhythmen gw—gw' getrennt. Die einzige Verbindung der Rhythmen g—g' schafft der Totalrhythmus G—G'.

Die Wiederholung zweckgleicher Rechnungsposten.

Ausgabe - Einnahme - Rhythmen g—g' sind von zweckgleichen nachfolgenden Ausgabe - Einnahme - Rhythmen gw—gw, durch die zwischenliegende Geldzustandsform getrennt.

Der wechselnde Zeitabstand zwischen der Einnahme g' und der Ausgabe gw ist ohne Einfluß auf die Teilerfolgsrechnung.

Unterschiede zwischen der Einnahme g' und der Ausgabe gw berühren die Teilerfolgsrechnung erst, wenn sie eingetreten sind, und nur durch die geänderte Beweglichkeit in der Geldlage.

Wurde von der Unternehmung eine Geldsumme ausgegeben für eine Sache, die nach Verlauf einer Zeitspanne

ziemlich sicher nur verminderten Erlös bringen wird, so kann im rechnerischen Zusammenhang nur die Frage auftauchen, in welcher Höhe man diesen Unterschied für einen Teil der Zeitspanne zu verrechnen hat. Nie aber besteht in solchem Rahmen die Frage zu Recht, wo man das Geld hernehme, um die gleiche Ausgabe zu leisten, wenn diese später von neuem notwendig sein wird. Noch weniger aber die Frage nach einem etwaigen Mehrgeld, wenn $\dot{q}_W$ etwa höher als $\dot{q}$ oder $\dot{q}'$ sein wird. So wenig bei *sofortiger* Abbuchung des Gehaltes eines Buchhalters als Verlust (über Unkostenkonto) gefragt wird, ob durch solche Abrechnung auch vorgesorgt ist für die künftigen Gehaltssummen und Gehaltserhöhungen, die man diesem Mann allenfalls zu geben hat, so wenig ist bei der *allmählichen* Abrechnung des Unterschieds zwischen Ausgabe und Erlös der Preis oder etwa der Mehrpreis zu beachten, den eine Ersatzmaschine bedingt, so man sie in einigen Jahren wieder einzukaufen hat. Man kann nicht pfennigweise den Anteil beiseite legen, der aus der Maschinenbenützung in den Zahlungen der Kunden steckt, um ihn dann später aus dem Sparstrumpf hervorzuholen. Die Zukunftsüberlegungen wegen eines etwa nötigen Mehrpreises liegen in einer vollkommen anderen Ebene. Man könnte ihnen aber auch dort nur in der Weise gerecht werden, daß man sagt: unsere Kosten für das von uns gefertigte Erzeugnis werden künftig wohl höher sein, denn der Buchhaltergehalt steigt, die Abschreibungsrate für die Maschine steigt, die Zinsen für das für die viel teuerere künftige Maschine aufzuwendende Kapital werden höher sein, also suchen wir, einen höheren Preis am Markte

schon jetzt zu erzielen. Sofern man nun (merkwürdigerweise) nicht schon bisher den höchstmöglichen Preis zu erreichen trachtete und sofern der Markt die Verwirklichung der Preissteigerungen erlaubt, gelangt man zu einem höheren Erlös. Mit dessen Hilfe kann man dann die Verteilung des vermuteten Mindererlöses aus den für die Bereitstellung des Betriebsrahmens bezahlten Summen auf weniger Jahre beschränken, und schließlich eine Rückstellung für künftige höhere Ausgaben bilden.

Eine Auseinandersetzung mit der Lehre vom Wiederbeschaffungspreis obliegt uns also nicht. Sie hat mit dem Wesen der Abschreibung nichts zu tun. Eine ähnliche Stellung finden wir bei Pape (G. z. f. d. K. S. 20); er sagt: »Gegen die Wirkung später möglicherweise eintretender Verluste sucht sich der Kaufmann zu versichern. Entweder bürdet er die Gefahr auf einen Versicherer (Versicherungsgesellschaft) ab und sucht die Versicherungskosten in die Preise seiner Produkte einzukalkulieren oder er nimmt eine Selbstversicherung vor. Die Prämien dieser sogenannten Selbstversicherung läßt er sich wiederum nach Möglichkeit in den Marktpreisen von den Abnehmern zahlen. Der nötige Prämienfonds muß während der Zeit hereingeholt werden, in der die Abnehmer noch zur Zahlung bereit sind. Der Kaufmann handelt und läßt die Wirtschaftsgesellschaft handeln nach dem Grundsatze: »Spare in der Zeit, so hast Du in der Not!« Was an Nutzbarkeit von gefährdeten Mitteln auf sichere Mittel aufgewandt worden ist, ist für den Eigentümer der Mittel und damit für die Wirtschaftsgesellschaft, einstweilen aus der Gefahrenzone herausgeführt worden. Wegen dieser Sachlage ist es meines Erachtens

unmöglich, Gründe für die Berechtigung einer unter Null hinuntergehenden K o s t e n zahlenabschreibung anzuführen. Muß man im Hinblick auf höhere Wiederbeschaffungspreise reservieren, sei es unter Festhalten an den bisherigen Produktverkaufspreisen, sei es unter Hinaufsetzung der Verkaufspreise (falls sie möglich), so hat eine derartige Disposition mit einer K o s t e n abschreibung nichts zu tun«. Diesen Darlegungen Papes haben wir lediglich eine Betrachtung über die Wiederholung zweckgleicher Vorgänge in der Unternehmung anzufügen, um darzutun, daß ebenso wie vom Standpunkt der Kostenzahlenabschreibung auch von der Seite einer rein grundsätzlichen Erwägung aus die Abschreibung unter Anlehnung an einen willkürlich gefundenen Wiederbeschaffungspreis ausscheidet.

Die Lehre vom Wiederbeschaffungspreis hat in den jüngeren Untersuchungen über die Abschreibung einen breiten Raum gewonnen. Man geht von praktischen Überlegungen aus und sucht Konjunktureinflüssen mit dem unzureichenden Hilfsmittel einer passend gesteigerten Abschreibung zu begegnen. Um diese Behelfe zu entkräften, haben wir näher auf die Wiederholungsrhythmen einzugehen, die sich im Leben der Unternehmung zeigen. Wir können dabei zunächst auf die Tatsache hinweisen, daß zwischen jedem Wiederholungstakt ein Augenblick liegt, in dem jeweils der reine Geldzustand erreicht ist. Schon dieser Umstand berechtigt dazu, die einzelnen Rhythmen vollkommen voneinander zu trennen, auch dann wenn eine fortdauernde Wiederholung in unterschiedlichen Zeitabständen festzustellen ist und sich durch die Wiederkehr der gleichen Zweckbestimmung eine Verbindung zu früheren Rechnungsposten auf-

zeigen läßt. Die Zeitunterschiede zwischen früheren und folgenden zweckgleichen Rhythmen bieten uns wohl einen Anhalt, um einzelne Gruppen zu unterscheiden von Rhythmen: ǧ – ǧ', die im folgenden kurz Ausgaben genannt werden. Über diese Gruppierungsmöglichkeit hinaus gibt sich aber keine Verbindung. Insbesondere keine, die zu rechnerischen Ergebnissen führen kann. Wir finden:

A) Ausgaben, deren Umschlagszeitraum die ganze Dauer der Unternehmung umfaßt, die sich also nicht wiederholen (ǧ und ǧ' fallen zeitlich mit G und G' zusammen).

B) Ausgaben, die sich während des Bestehens der Unternehmung einmal und solche, die sich mehrfach wiederholen.

Die B-Gruppe läßt sich noch unterteilen in:

Bu-Ausgaben, die sich so rasch wiederholen, daß sich die Gruppe als Gesamtheit gesehen, in ständigen kurzwelligem Takt über die ganze Dauer der Unternehmung zieht (ǧ' fällt zeitlich fast mit ǧw zusammen);

Bb-Ausgaben, die nur in Abständen nach längeren Pausen wiederkehren (ǧ' – Zeit – ǧw). Zwischen den Wiederholungen liegt ein Zustand der reinen Geldform. Ist diese Geldform noch nicht erreicht, so gilt uns der vorhergehende Rhythmus als unvollendet. Betrachten wir die erreichte Geldform im Hinblick auf Mehrgeld oder Mindergeld gegenüber dem Ausgangsbetrag, so treffen wir weitere Unterteilungen:

A. Ausgaben, welche für die Dauer der Unternehmung einmalig sind:

Am: mit Mehrerlös (ϱ kleiner als ϱ'),

Ae : mit Erlös der Ausgabensumme (ϱ gleich ϱ'),

Ar : mit Resterlös aus der Ausgabensumme (ϱ größer als ϱ'),

An : mit Nullerlös (Verlust der Ausgabensumme) (ϱ weniger $\varrho'=O$).

B. Ausgaben, die während der Unternehmungsdauer wiederkehren:

Untergeteilt wie A nun in Bm, Be, Br, Bn.

Unsere Bilddarstellung auf Seite 25 soll dartun, daß eine zum Ermitteln des Teilerfolgs durchgeführte Zwischenrechnung den in Schwebe liegenden Teil der Umschlagsrhythmen besonders berücksichtigen muß, und zwar als Zuschreibung, wenn ϱ kleiner als ϱ', als Abschreibung, wenn ϱ größer als ϱ'.

Unberührt bleibt die Teilerfolgsrechnung von der Erhöhung oder Minderung von ϱw im Vergleich mit ϱ. Die Tatsache der Wiederholung einer Geldausgabe ϱw zum Erwerb einer Erlösmöglichkeit ew, die der Unternehmung zweckähnlich schon einmal gehörte, ist jeweils unabhängig vom vorhergehenden ähnlichen Rhythmus $\varrho - \varrho'$. Der entstehende Geldbedarf, falls eine wiederholte Ausgabe ϱw eine höhere Geldausgabe bedingt als ϱ oder ϱ', ist genau so eine Frage der Geldbeschaffung wie es die Beschaffung des Geldes zur ersten Ausgabe für die Unternehmung war.

Gleichlaufend mit der Zeit eilen alle Unternehmungsrhythmen dem Gelderlös entgegen. Im Augenblick des

Gelderlöses ist eine Endstelle für den einzelnen Rhythmus erreicht. Mit dem, was die Unternehmung hernach mit dem vereinnahmten Geld anfängt, für was für einen Rhythmus sie erneut das Geld nützt, hat der vorhergehende Geldakt rein garnichts zu tun.

Die Abrechnung schwebender Rechnungsposten.

Der einzelne Rechnungsposten kann in einer Art verkleinerter Totalrechnung gelöst aus dem Gesamtzusammenhang abgerechnet werden, weil er mit Geld beginnt und endigt.

Eine Zwischenabrechnung, erstellt durch Einzelprüfung des Geldgeschicks der schwebenden Rechnungsposten, würde einen breiten Abrechnungszeitraum bedingen.

Eine Zwischenabrechnung mit Hilfe unternehmungsfremder Werte ist falsch.

Die Einstellung des Wertenden auf das geldmäßige Zukunftsschicksal der Rechnungsposten bedarf eines aus der Rechnung der Unternehmung gewonnenen Wertes.

Für die am Tag der Abrechnung schon abgeschlossenen Rhythmen ist die Verrechnung im Falle einer Teilerfolgsermittlung klar geregelt, sie sind Geld geworden und damit ziffernmäßig gegeben.

Für die schwebenden Rhythmen, deren Übergreifen auf den nächsten Teilerfolgsabschnitt in seiner Weite und in seiner Geld mehrenden oder mindernden Richtung unbekannt ist, bedürfen wir einer besonderen Art der Errechnung. Diese muß den stets weitergleitenden Fluß der in der Unternehmung rechnerisch erfaßbaren Vorgänge unterbrechen. Es gilt, für die Dynamik des Geschehens eine

Möglichkeit ziffernmäßiger Darstellung zu schaffen. Für eine Teilerfolgsermittlung ist dies nun erschwert außer durch die schon erwähnte zeitliche Reichweite der einzelnen schwebenden Rechnungsposten auch durch die Unkenntnis über das kommende Gesamtgeschick der Unternehmung.

Wir prüfen beispielshalber eine Totalrechnung, die mehrere Zwischenabrechnungen überbrückt. Diese Rechnung beginnt mit der von den Gründern der Unternehmung gezahlten Geldsumme. Die folgenden Zwischenabrechnungen mögen in den fünf ersten Jahren je 10 als »Gewinn« ausweisen. Im sechsten Jahr komme es zur Auflösung der Unternehmung. Dann zeigt die Schlußrechnung lediglich einen Kassenbestand, bereit zur Verteilung. Für eine Totalrechnung ist also der Ausgangs- und Endpunkt der Unternehmung eine »Geldsumme«. Es gibt zwei Abrechnungen, die nur Geldsummen enthalten, die Gründungsbilanz und die Auflösungsbilanz.

Gründungs-Eröffnungsbilanz		Auflösungsbilanz	
Kapital 100	Kasse 100	Kasse 100	Kapital 100

Die Auflösungsbilanz als Schlußrechnung der Unternehmung ist von der Jahresschlußbilanz des letzten Rechnungsjahres scharf getrennt zu sehen. In ihr als der letzten Zwischenabrechnung werden noch Möglichkeiten verrechnet, in der Auflösungsbilanz nur Geld, genau wie in der Gründungsbilanz. Offen bleibt die Frage nach dem früher »vorschußweise« als »Gewinn« ausgeschütteten Mehrgeld.

Wir wählen als Beispiel eines Erfolgs in der Totalrechnung folgende Ziffern:

Jahr	Einsatz	Vorschuß auf das Mehrgeld	Zinsertrag aus dem Vorschuß	Erlös bei der Auflösung
1.	100	10	5	
2.		10	4	
3.		10	3	
4.		10	2	
5.		10	1	
6.			—	180
		50	15	180

Gesamterlös . . .	245
Einsatz	100
Ertrag	145

Stellen wir das Beispiel eines Verlustes in der Totalrechnung daneben:

Jahr	Einsatz	Vorschuß auf den Erlös	Zinsertrag aus dem Erlösvorschuß	Erlös
1.	100	10	5	
2.		10	4	
3.		10	3	
4.		10	2	
5.		10	1	
6.			—	5
	100	50	15	5

Gesamterlös . . .	70
Einsatz	100
Verlust	30

so beachten wir folgendes:

In beiden Fällen ist Jahr um Jahr ein Gewinnvorschuß in genau gleicher Höhe verteilt worden. Im ersten Fall gab der Schlußerlös dieser Vorschußzahlung recht. Im zweiten Fall verteilte man als Gewinn einen Teil des eingelegten Geldes.

Über den wahren Erfolg oder Mißerfolg konnte aber beide Male nichts Gültiges ausgesagt werden, bevor sämtliche Aufwendungen den Geldzustand wieder erreicht hatten.

Nun weist einzig das Gesamtrechenwerk der Unternehmung den zwischen Beginn und Auflösung der Unternehmung entstandenen Mehrerlös aus und rechnet allen Mindererlös davon ab.

Erst zu dem Zeitpunkt, an dem die Möglichkeitenrechnung der Unternehmung zu Ende ist und nur zum Vergleich steht, was an Geld in die Unternehmung und aus ihr zurück zum Markte strömte, erst dann, wenn alle Möglichkeiten der Unternehmung Null wurden, kann absolute Richtigkeit erreicht werden. Die Totalrechnung G—G' ist im Grunde nur eine einzige Rechenoperation. Wir sehen die Summe aller Einnahmen als Ganzes und vergleichen sie mit der Summe aller Ausgaben, die wiederum nur als ein einziger Rechnungsposten erscheint. Das Ergebnis aus dieser Rechnung G' minus G ist eindeutig. Für die Abrechnung der einzelnen Ausgabe $\mathfrak{g}'$ minus $\mathfrak{g}$ ist hingegen nur dann eine rechnerische Angabe möglich, wenn man bei der Subtraktion $\mathfrak{g}'-\mathfrak{g}$ einen Rechnungsposten vollkommen aus dem Zusammenhang gelöst sieht, getrennt von allen aus der Verflechtung in die Gesamtunternehmung stammenden Fragen. Diese gesonderte Betrachtung ist möglich, denn der Ausgangspunkt war eine Geldausgabe, und später

bietet sich wiederum der Erlös als Geldeinnahme. Wir haben damit im Grunde eine kleine Totalrechnung vor uns, die wir uns für jeden einzelnen Ausgabeposten, abgesondert von anderen Ausgabeposten, vorstellen können. Die ganze Rechnungsführung der Unternehmung könnte von uns derart atomisiert gedacht und einzeln Posten für Posten bei der Teilerfolgsermittlung abgerechnet werden. Jeder Rhythmus käme dann ungestört zur Geldwerdung, falls das Band der Abrechnungszeit breit genug wäre. Man bedürfte so wenig einer Abschreibung wie sie die Rechnung über die Gesamtunternehmung braucht. Eine solche Abrechnungsart zöge sich jedoch stets über einen ziemlich breiten Zeitraum und ließe doch einen Restbestand von Posten in Schwebe, die bis zur Auflösung durchreichen. Es gilt darum, wenn eine Abrechnung von einem Zeitpunkt zum andern greifen soll, den Gesamtweg vom Geld zum Geld bei den zum Abrechnungstag schwebenden Posten rechnerisch durch vorläufige Ermittlung eines Erlöses abzukürzen und für die von zwei Zeitpunkten begrenzte Periodenrechnung die Frage zu beantworten nach der Verteilung eines etwa zum Abrechnungszeitpunkt t' schon offen oder latent vorhandenen Unterschiedes zwischen Ausgabe und Erlös.

Es ist hierzu, weil die Periodenrechnung von zwei Zeitpunkten t und t' begrenzt sein muß, eine rechnerische Unterbrechung des Ablaufs der Strecke G—G' notwendig. Mit Rücksicht auf den steten Fluß aller Vorgänge muß diese Abrechnung alle Ausgabe-Einnahmerhythmen am Abrechnungstag als abgeschlossen behandeln. Eine solche Teilerfolgsrechnung läßt bewußt außer acht, daß in der Unternehmung alle Vorgänge zu einer gesamten Einheit

verbunden sind. Wir zeigten schon in dem vorstehend gegebenen Beispiel, daß die Geldwerdung im Grund eine Erscheinung des gesamten durch die Unternehmung gebundenen Geldes ist. Sie kann im Gesamten Mehr (+) oder Gleiches (=) oder weniger (−) ergeben. Bei einem atomisierenden Aussondern des einzelnen Rechnungspostens, das wir als Bildung einer Art kleiner Totalrechnung erkennen, finden wir für jeden Rechnungsposten gleichfalls die Möglichkeit einer im Vergleich zum Anfangspunkt mehrenden (+) oder ausgabengleichen (=) oder mindernden (−) Gestaltung. Ein solches Aussondern verändert jedoch den einzelnen Rhythmus an sich nicht, nimmt ihn auch nicht aus dem Zusammenhang der Gesamtvorgänge. Einzig die erreichte Geldzwischenstufe, die stets vor einem erneuten Geldeinsatz erreicht sein muß, berechtigt dazu, mit einer einzeln aus dem Ganzen absonderbaren Geldwerdung eines jeden Rechnungsbetrages zu operieren. Diese einzelne Geldwerdung ist aber nur gedanklich auszuscheiden. Die Totalgeldwerdung bleibt trotz dieser Sonderrechnung in ihrem eigenen Fluß, sie wird teils Mehrgeld bildend mehrend (+) wirksam, teils führt sie zu Mindererlös, ist also mindernd und kürzt (−) in rechnerischer Strenge das zuvor erreichte Mehr (+). Auf Grund der Ergebnisse einer behelfsweisen, künstlich absondernden und abtrennenden Einzelrechnung bereits von Gewinn zu sprechen, ist daher verfrüht. Vor der vollendeten Auflösung der Unternehmung ist nur annäherungsweise Mehrerlös oder Mindererlös im einzelnen Geschäftsfall zu bestimmen. Stets kann das Errechnete vom nächsten Geschäftsvorgang ins Gegenteil gewandelt werden. Die Unternehmung treibt eben in stetem Fluß weiter. Dem

Gelderlös folgt die erneute Ausgabe. Nur das letzte Mehrgeld in der Totalrechnung können wir als Endergebnis, als echten Reingewinn werten. Dieſen Zeitpunkt abzuwarten, ohne vorherige Zwiſchenabrechnung, iſt aber allermeiſt unmöglich. Die Unternehmung braucht ſchon vorher eine Teilerfolgsziffer und gewinnt ſie durch das Verfolgen des Geſchicks aller Geldſummengruppen zwiſchen zwei Zeitpunkten. Dieſes Verfolgen, mit dem im Grunde nichts weiter erreicht wird als eine Annäherungsziffer, ausgeſchnitten aus dem Rahmen des rechneriſchen Zuzähl- und Minderungsvorganges, darf in Wirklichkeit nicht als eine tatſächliche Unterbrechung des Geſamtvorgangs durchgeführt werden.

Die Periodenabrechnung muß vielmehr ihre Aufgabe erfüllen, indem ſie zu Beginn und Ende eines Zeitraums die ſtändig dahinfließende Einnahmen-Ausgabenrechnung lediglich zum Schein unterbricht und beidemal den erreichten Geldbeſtand nur errechnet.

Dieſe Unterbrechung bezeichnen wir als Zwiſchenabrechnung. Es handelt ſich in ihr um einen Rechnungsvorgang, der die Periode mit zwei Querſchnitten aus der Geſamtrechnung heraustrennt. Wie weit dabei ſolche Ausgabe-Einnahmerhythmen richtig abgerechnet werden, die aus dem vorhergehenden Zeitraum in den rechneriſch abgetrennten ragen, wie weit andere, die ihn übergreifen und weitere, die im Rechnungszeitraum entſtehen, um erſt in der folgenden Zeit ihre Geldwerdung zu finden, den Forderungen nach einer Darſtellung des Erfolgs für den abgegrenzten Zeitraum gerecht werden, darüber entſcheidet die in der Zwiſchenabrechnung angewandte Abſchreibung.

Für eine Zwischenrechnung in der Rechnung der Unternehmung stehen zwei Verfahren zur Verfügung. Bei dem einen dient als Rechnungshilfe ein irgendwie gefundener Wert. Beim zweiten leitet man von den in der Unternehmung gebuchten Beträgen einen Rechnungswert ab.

Bei der ersten Art wird die Zwischenabrechnung meist als Liquidation gedacht. In eine an sich eindeutige, ständig weiterfließende Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wird bei diesem Verfahren ein Rechnungsvorgang eingeschoben, der so verfährt, als würden alle durch frühere Ausgaben erworbenen Erlösmöglichkeiten mit einem Schlag zu Geldeinnahmen, um in der gleichen Sekunde wieder zu Geldausgaben zu werden, die man hingibt, um die im Augenblick zuvor verkauften Erlösmöglichkeiten wieder zu erlangen.

Wer ein solches Verfahren anwendet, sucht nach Vergleichshilfen für diesen Vorgang und findet sie, da er sich von der Vorstellung von Kauf und Verkauf nicht zu trennen vermag, außerhalb der Unternehmungsrechnung. Er greift etwa zum Zeitwert: Über ihn lesen wir bei Schmalenbach (G. dy. B. 170/5) »der wesentlichste der Werte, der durch Sachwertschwankungen in das betriebliche Rechnungswesen eintritt, ist der Zeitwert, d. i. der Preis solcher Güter im volkswirtschaftlichen Verkehr, die den im Betrieb befindlichen Gütern gleich oder wenigstens hinsichtlich ihres Wertes vergleichbar sind«.

Die Verwendung dieses Zeitwertes verbietet sich jedoch in dem Augenblick, in welchem man die Vorstellung von Kauf und Verkauf folgerichtig weiterdenkt. Soll nämlich der Zeitwert Geltung haben, so müssen die nur gedachten

Verkäufe der Bilanzersteller wirklich als ernsthaftes Angebot oder echte Nachfrage auf die Gestaltung der Marktpreise einwirken. Sie sind jedoch scharf getrennt vom Marktverkehr und beeinflussen ihn nur wenig, da bei der Bilanzerstellung nicht ernstlich daran gedacht wird, etwa die für den Rahmen eines Betriebes beschafften Maschinen zu verkaufen, oder die lagernden Rohstoffe sofort loszuschlagen. Schmalenbach schränkt denn auch die Geltung des Zeitwertes stark ein (dy. B. 171/1): »Ein derartig gebundener Gegenstand hat für sich allein, solange seine Gebundenheit dauert, überhaupt keinen Wert . . . die Tatsache, daß dieser Wert auf einer Fiktion — der Selbständigkeit des Gutes — beruht, ist nicht aus den Augen zu verlieren«. Wohl das gleiche gilt auch für die von Schmalenbach als fiktiver Einzelwert bezeichnete Unterscheidung, wenn dieser Wert nicht völlig der Willkür entspringen soll.

Auch in den weiter von ihm erwähnten Wertarten des wirklichen Einzelwertes, des Veräußerungszeitwertes, des Reproduktionswertes und des Ersatzwertes bleibt Schmalenbach im Suchen nach Vergleichshilfen stets außerhalb der eigentlichen Rechnung der Unternehmung.

Wir können im Gegensatz hierzu die Zwischenabrechnung der Unternehmung nicht als einen Vorgang erkennen, für den Werte gelten, die sich unabhängig von dieser Rechnung am Markte bilden. Die Zwischenabrechnung erscheint uns als eine unternehmungseigene Rechnungsangelegenheit, jedoch nicht in der Weise, daß wir etwa Schmalenbachs »Betriebswert« ohne weiteres verwenden könnten. (dy. B. 172/3).

Auch sonst hilft uns die Beobachtung, daß man sich durch ein Spiel mit dem Begriff des »Wertes« zu helfen sucht, nicht weiter. Es kommt auf die Richtung an, in der das Wertproblem gesehen wird. Wenn etwa lt. Osbahr (S. 42) »Abschreibungen den wahren Wertunterschied zum Ausgleich zu bringen haben zwischen dem letztjährigen objektiven Verkaufswert und dem gegenwärtigen objektiven Verkaufswert«, so sehen wir Osbahr einem in der Vergangenheit liegenden Zeitraum zugewandt. Er untersucht den Unterschied zwischen dem letztjährigen und dem jetzigen Wert.

Sehen wir Simon den »individuellen Gebrauchswert« in die Bilanz einsetzen, so finden wir, daß er sich augenblicklichem gegenwärtigen Geschehen in der Unternehmung zuwendet. Den entscheidenden Schritt tut jedoch Rieger, wenn er sagt (E. i. d. P. 213): »In der unzweifelhaften Geldwirtschaft, in der wir leben, muß die Bewertungsfrage in der Bilanz vollkommen beherrscht werden von dem Problem des geldmäßigen Endes; es handelt sich bei der ganzen Frage nur um eine Antizipation des geldlichen Schicksals des betreffenden Objektes«. Damit gibt Rieger dem Zwischenabrechner eine Stellung innerhalb der Rechnung der Unternehmung selbst. Bewerten heißt dann: (Rieger E. i. d. P. 213) »Das geldmäßige Schicksal vorausnehmen und auf den Bilanztag umrechnen«.

Es ist zwar kaum je zu erwarten, daß vorausgeschätztes Geldschicksal und später erzielter Erlös sich absolut decken, noch daß alle Erlöse im Lauf des Zeitabschnittes geschehen, der vor der nächsten Zwischenabrechnung liegt. Weder in den Teilsummen noch im Gesamten kann der wahre Erlös

ganz genau voraus erraten werden. Das Ziel aller Vorschätzung kann nur sein, möglichst nahe an die spätere Erlös-Wirklichkeit heranzukommen. Der stets unbekannten Zukunft stehen aber auch alle anderen Wertungsarten gleich machtlos gegenüber. Erreichbar ist die absolut richtige Vorausschätzung niemals. Es gilt, die bestmögliche zu erlangen.

Für diese haben wir uns ganz auf die aus der Unternehmungsrechnung gegebenen Ziffern zu stützen. Nur sie geben einige Sicherheit. Der mit Hilfe von unternehmungsfremden Tages- usw. Preisen Wertende sagt eigentlich: Mein Nachbar X ist gesund und hat wohl noch 30 Lebensjahre vor sich, also bin ich auch gesund und habe auch noch 30 Lebensjahre vor mir. Seine Anlehnung an die bei fremden Unternehmen gerade geltenden Preise haben wir abzuweisen. Es gilt, zu einem Werte zu gelangen, der innerhalb der Unternehmungsrechnung sämtliche ihn bestimmenden Faktoren vorfindet. Hierzu dient uns der Ausgang vom Betrag der einstigen Ausgabe und dessen Abschreibung. Zu letzterer führt gleichsam als Brücke: der Rechnungswert.

Die Vorwegnahme des geldmäßigen Schicksals der Rechnungsposten.

Das geldmäßige Schicksal ist mit Hilfe des Rechnungswertes vorwegzunehmen.

Der Rechnungswert gestattet die Verteilung gleicher Mindererlösanteile auf gleiche Zeiten und die Verteilung des Mindererlösanteils nach der Zahl der in einem Zeitabschnitt erreichten Nutzungen.

In der Rechnung der Unternehmung haben wir als Ausgangspunkt für jeden einzelnen Rechnungsposten die

Ausgabe, durch die er in die Ausgaben-Einnahmen-Rechnung der Unternehmung aufgenommen wurde.

Als Endpunkt jedes einzelnen Rechnungspostens erscheint uns die Einnahme, der Erlös, so wie er sich durch das Wirken der Unternehmung am Markt ergibt.

Wir haben bei der Untersuchung des Weges, den das Geld durch die Rechnung der Unternehmung nimmt, bereits dargetan, daß der Erlös im Vergleich zum Ausgabenbetrag höher als die Ausgabe oder ausgabengleich oder niederer als die Ausgabe sein kann.

Für jeden Rechnungsposten, den wir zu einem gegebenen Zwischenabrechnungstag in der Rechnung der Unternehmung vorfinden, steht rechnerisch der Ausgangspunkt fest. Es ist jeweils ein bestimmter Ausgabebetrag an einem bestimmten Tag. Dieser Betrag ist, da er im Verkehr der Unternehmung mit dem Markte durch eine Ausgabe entstand, ein Preis, bezahlt für ein Gut oder eine Leistung.

Zu einem später gelegenen Zeitpunkte wird sich ein Erlös aus dieser einstigen Ausgabe einstellen, oder es wird sich erweisen, daß endgültig kein Erlös mehr zu erwarten ist.

Der Erlösbetrag zeigt sich in der Ausgaben-Einnahmen-Rechnung erst bei der Geldeinnahme. Am Tage der Zwischenabrechnung kann dieser Erlös nur vermutet werden. In dem Augenblick, in welchem wir dieser Vermutung eine ziffernmäßige Form geben, indem wir versuchen, den einst kommenden Erlös vorläufig festzulegen, haben wir die Zeitspanne zu beachten, die noch zu überbrücken ist. Dies tun wir bei der Bewertung zu Tagespreisen nicht. Wir fixieren dann nur einen für den gegen-

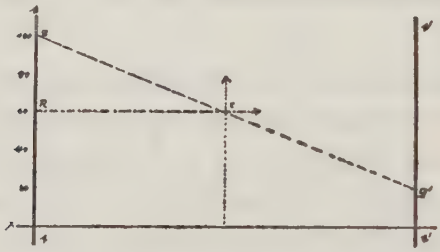
wärtigen Augenblick vermuteten Preis, eine Ziffer, die sich später am Markte höher oder niederer erweisen kann. Für die Zwischenabrechnung wirkt eine solche Schätzung, weil sie beliebige Beträge wählt, fälschend. Da dies Verfahren bei der Auswahl seiner Unterlagen überdies meist ganz willkürlich verfährt, ist es nicht zu verteidigen. Zu einem begründeten Ergebnis hingegen führen folgende Tatsachen:

Die zum Zeitpunkt einer Zwischenabrechnung von dieser berührten Rechnungsposten sind eingeschlossen in die Totalrechnung der Unternehmung G—G'. Der Ausgangspunkt ist die als Preis für eine Erlösmöglichkeit bezahlte Ausgabe für den einzelnen Rechnungsposten ϱ. Die Erlösmöglichkeit e wird sich zu einem späteren Zeitpunkte als Einnahme ϱ' einstellen. ϱ' erhält die Unternehmung für eine gegen diesen Preis hingegebene Erlösmöglichkeit e.

Den Rechnungsposten ϱ und ϱ' ist je ein bestimmter Zeitpunkt t und t' zugeordnet.

Eine richtige Schätzung für die Zwischenabrechnung hat den Zeitraum t und t' und den kommenden Erlösbetrag ϱ' so festzulegen, wie sich beide späterhin einstellen. Sie ist dann in der Lage, für jeden zwischen dem Ausgabebetrag und dem Erlös liegenden Zeitpunkte einen Rechnungswert anzugeben. Für dessen Ermittlung können wir in unserer Untersuchung annehmen, daß es möglich sei, den Erlös ϱ' und den Zeitpunkt des Erlöses t' im voraus richtig festzulegen. Die Fehlerquelle der »unbekannten Zukunft« ist auch in jedem anderen Verfahren die gleiche. Damit gewinnen wir einen Ausgabepunkt ϱ, den wir in der folgenden Zeichnung als Preis auf einer Preisskala bei t erscheinen

lassen, und einen Erlöspunkt ℊ', der gleichfalls als Preis auf einer Skala bei i' abzulesen ist. Der Unterschied ℊ minus ℊ' umfaßt den gesamten Mindererlös, wenn ℊ' kleiner ist als ℊ. Im Beispiel sei ℊ gleich 100, ℊ' gleich 20 und die entsprechenden Zeitpunkte i gleich Null und i' gleich 10.



Für jeden Zeitpunkt innerhalb des Umschlagzeitraums i—i' gewinnen wir dann eine bewertete Erlösmöglichkeit »R«, sobald wir eine Senkrechte auf der Zeitstrecke errichten und deren Schnittpunkt durch die Gerade (ℊ—ℊ') waagrecht verbinden mit der in gleiche Teile geteilten Preisskala. Den Betrag, den wir dort ablesen, schreiben wir der Erlösmöglichkeit für diesen Zeitpunkt als Rechnungswert zu. Da ein Verkauf nicht geschieht, ist der durch den Schnittpunkt r bestimmte Teil von ℊ, den wir als R bezeichnen, kein Preis, sondern eine Rechnungsgröße, die wir unter der Bezeichnung Rechnungswert in unsere weitere Untersuchung übernehmen.

Mit dieser Größe, dem Rechnungswert, gewinnen wir die Möglichkeit, in jedem Augenblick während der Dauer der Unternehmung eine Zwischenabrechnung zu erstellen und in ihr das »geldliche Schicksal zu antizipieren«.

Ehe wir dieſe Tatſache als gültig übernehmen, haben wir uns jedoch zuvor noch zu dem Einwand zu ſtellen, daß unter Umſtänden die Verbindung zwiſchen t und t' nicht durch eine Gerade, ſondern durch eine Kurve darzuſtellen ſei. Wir finden die Kurve dann nötig, wenn es uns nicht nur auf eine Zuteilung der Unterſchiede zwiſchen ϱ und ϱ' nach dem Zeitanteil ankommt, ſondern auch innerhalb der Zeit auf eine Zuteilung nach den auf einzelne Zeitſpannen treffenden Unterſchieden.

Iſt z. B. der Erlös ϱ' kleiner als ϱ, ſo iſt der Mindererlös ϱ minus ϱ' ein Geldbetrag, über deſſen Verteilung auf den Zeitraum t—t' in erſterem Falle die Regel: »Gleiche Zeiträume, gleiche Anteile« anwendbar iſt. Dieſe Regel bedingt zwiſchen ϱ und ϱ' eine Gerade.

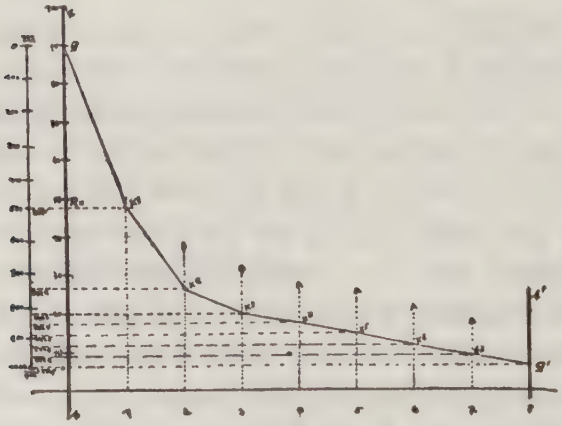
Sieht man lediglich den Geldbetrag, ſo iſt dieſe gleichmäßig verteilende Methode naheliegend. Jedem Teilchen der geſamten Zeitdauer fällt ein gleicher Anteil an der Geldſumme zu, die zwiſchen Ausgabe und Erlös als Mindererlös liegt.

Sieht man hingegen auf den für die Ausgabe erworbenen Gegenſtand, ſo mag deſſen techniſches Verhalten oder auch die mit ſeiner Hilfe geſchaffene Verkaufsgütermenge wichtiger ſcheinen. In ſolchem Falle erhalten wir ſtatt der Geraden eine Kurve zwiſchen ϱ und ϱ', wenn etwa das Veralten oder ein anderer Einfluß auf die erworbenen Güter ſich zu Anfang raſch, dann immer langſamer vollzieht.

Im folgenden Beiſpiel ſei t—t' in zehn gleiche Zeitabſchnitte geteilt. Im Laufe dieſer zehn Zeitabſchnitte ſei es möglich, mit Hilfe der Ausgabenminderung (ϱ minus ϱ') eine Menge von 1000 Stück eines Gutes herzuſtellen.

Kümmern wir uns nun bei der Teilerfolgsrechnung um den Anteil von (ǫ—ǫ') an der in einem Zeitabſchnitt hergeſtellten Menge, ſo ergibt ſich für die Ermittlung des Rechnungswertes die Notwendigkeit, den Unterſchied zwiſchen ǫ und ǫ' auf einer neben der Preisſkala liegenden Mengenſkala in gleichartige Anteile von m zu teilen.

Werden nun etwa im erſten Jahre 500 Stück, im zweiten 250, im dritten 125, im vierten 62, im fünften bis zehnten Jahre je 12 Stück hergeſtellt, ſo hat das erſte Jahr die Hälfte des Unterſchiedes (ǫ—ǫ') zu tragen. Die Treffpunkte der Senkrechten zu einem gegebenen Zeitpunkt i auf der Strecke i—i' und der Senkrechten auf dem zu dieſem Zeitpunkte hergeſtellten Anteil an der Geſamtmenge m—m' in mx ergeben dann auf der Preisſkala den Rechnungswert Rx. Wird dieſer für mehrere Zeitpunkte X 1, X 2, X 3 ermittelt, ſo gibt die Verbindungslinie ǫ—ǫ' eine Kurve.



Wir verteilen in dieſem Fall nicht nach der Zeit, ſondern nach den von der Erlösmöglichkeit in der Zeiteinheit angegebenen Nutzungen. Sind dann bei 1000 Nutzungsmöglichkeiten zu einem gegebenen Zeitpunkt 750 Stück gefertigt, ſo ſind 75% des Unterſchiedes zwiſchen g und g' abzuſchreiben, auch wenn der Zeitraum zwiſchen beiden Punkten erſt zu Zweizehntel durchmeſſen iſt.

Der bei dieſem letzten Verfahren ermittelte mengenbeſtimmte Rechnungswert dürfte im Einzelfall auch für die Zwiſchenabrechnung eher zutreffen als ein nur mit Hilfe der Zeitſkala ermittelter Rechnungswert. Dieſe Rechnung paßt ſich der Inanſpruchnahme an.

Der Vorgang der Abſchreibung in der Zwiſchenabrechnung vollzieht ſich mit dem gewählten Mengen-Rechnungswert nun in folgender Weiſe:

Der Zwiſchenabrechner errechnet für ſeinen Stichtag einen Betrag, der bei richtiger Wahl von g' und m an der Preisſkala als Rechnungswert abgeleſen werden kann. Er behandelt dieſen als noch nicht geſchehene Ausgabe. Die Verrechnung als noch nicht geſchehene Ausgabe kürzt in der Ausgaben-Einnahmen-Rechnung die Ausgabenſumme um den Betrag des Rechnungswertes. Damit bekommt der Zwiſchenabrechner für die in Frage ſtehende Periode den Teil des Mindererlöſes zur Verrechnung, um den der Rechnungswert unter der Geldausgabe oder unter dem Rechnungswert in der vorhergehenden Abrechnung liegt.

Im Rahmen unſerer Unterſuchung, die dem Weſen der Abſchreibung gilt, kommen *die* Rechnungsposten zu ausführlicher Darſtellung, bei welchen vorausſichtlich g' kleiner als g iſt. Der auf eine Rechnungsperiode treffende Unter-

schied zwischen ϱ und ϱ' ist in der Zwischenabrechnung notwendig, wenn diese der Erfolgsrechnung dienen soll.

Rechnungsposten, bei welchen ϱ' voraussichtlich größer als ϱ ist, wären eigentlich als vollkommenes Gegenstück zu betrachten und zu behandeln. Mit Hilfe einer Zuschreibung wäre der Teil vom vermuteten Mehrerlös, der zum Zeitpunkt der Zwischenabrechnung latent schon erreicht ist, anteilmäßig zu verrechnen. Daß dies in der Praxis nicht geschieht, ändert an unserer Erkenntnis nichts. Wir hätten z. B. in einer Untersuchung des Wesens der Reserven in der Unternehmung diesem Gedanken besonders nachzugehen.

Für unser eigenes Gebiet zeigt sich aber just im Hinblick auf die im Grunde eigentlich nötige Zuschreibung, daß eine nur technische Betrachtung der Abschreibung diese als willkürlich angewandtes Hilfmittel zur Minderung eines Ausgabenbetrages sieht, damit aber den Kern des Problems nicht trifft. Wir erkennen die Abschreibung ihrem Wesen nach als eingegliedert in die Rechnungsführung der Unternehmung, angelehnt an den Geldwerdungsprozeß. Wir können uns dem Gedanken der Zuschreibung nicht verschließen. Der Rechnungswert zeigt sich nach beiden Seiten wirksam. Seine Anwendung bietet, weit über das nur Technische hinausgreifend, eine Möglichkeit, um die Dynamik des Geschehens in der Unternehmung in Geldbeträgen darzustellen.

Die mit seiner Hilfe durchgeführte Erfolgsrechnung verteilt durch eine in ihrem Wesen dynamische Abschreibung den Verzehr einer Ausgabe entweder nach der Zeit oder nach der Menge der in der Zeit hergestellten Güter auf

die einzelnen Rechnungsperioden. Entsteht der Rechnungswert konsequent auch durch Zuschreibung angewandt, so ermöglicht er die dynamische Bilanz.

Diese gewinnt damit für uns eine klare Gestalt. Unzulässig ist es für sie, den kommenden Erlös willkürlich am Abrechnungstage zu bestimmen und einfach den Unterschied abzuschreiben. Der Unterschied, der zwischen Ausgabe und Erlös in Frage steht, wird eines Tages genau festliegen. Jede Fehlschätzung wird durch die Tatsachen später berichtigt. Es ist also sinnlos, mit Hilfe beliebig gewählter Größen einen Zeitwert oder anderen Wert statt des Rechnungswertes zu bestimmen. Die nach Belieben geschätzte, von Zeitspanne zu Zeitspanne durch unternehmungsfremde Wertermittlungshilfen verminderte Aufnahme eines Betrages in die Bilanz ist dem Wesen der Abschreibung entgegen. Alle Schwierigkeiten, die sich praktisch für die Ermittlung des Rechnungswertes ergeben mögen, beseitigen *nicht* die Erkenntnis der Möglichkeit einer richtigen Abschreibung durch ihn. Sie geben uns nur die Aufgabe zu prüfen, wie weit es möglich ist, sie zu überwinden.

Zweiter Teil

Die Bedeutung des Rechnungswertes.

Willkürlich gewählte Abschreibung und unternehmungsfremde Abschreibungsmaße sind dem Rechnungswert nicht gleichzustellen. Statt nach der technischen Abnützung ist die Bemessung der Mindererlösverteilung nach dem Rechnungswert zu wählen. »Alterprobte« Abschreiberegeln führen zu Ziffern, die der Rechnungswert als falsch erweist.

Nachdem unsere Untersuchung in ihrem ersten Teil aus dem Ermitteln des Rechnungswertes zu einem Erkennen des Wesens der Abschreibung führte, bleibt uns nun die Aufgabe, zu prüfen, wie weit in der Wirklichkeit des täglichen Lebens der Rechnungswert anwendbar ist.

Abschreibung, lediglich bestimmt vom Zweck, den der Bilanzersteller verfolgt, ist in beliebiger Form möglich. Man kann auf die gesamte Unternehmung oder auf einzelne Rechnungsposten nach Wahl abschreiben. Die erste Art führt jedoch nur dann zu einem außerhalb der Unternehmung vertretbaren Ergebnis, wenn Maßstäbe verwendet werden, die eine Art allgemeine Anerkennung genießen. Diese Maßstäbe sind etwa bei der Abschreibung auf die Gesamtunternehmung: Die Durchschnittsrente in der Branche, der Aktienindex, der landesübliche Zinsfuß. Man kann versuchen, mit ihrer Hilfe das in der Unternehmung zur Gewinnverteilung frei werdende Geld mit Hilfe der Rentenformel zu kapitalisieren und den errechneten Betrag als Gesamtwert der Unternehmung zu bezeichnen. Dieses Verfahren liefert jedoch keine Grundlagen für die Teilerfolgsrechnung der Unternehmung. Man kann es höchstens zur Prüfung einer nach Belieben gehand-

habten Abschreibung auf einzelne Rechnungsposten heranziehen und etwa so folgern: Wenn die Summe meiner einzeln geschätzten Rechnungsposten im Betrag mit dem der kapitalisierten Rente übereinstimmt, dann sind die einzeln geschätzten Rechnungsposten richtig. Der Fehler dieser Schlußfolgerung liegt aber darin, daß man den Ausgangspunkt durch die mehr oder weniger hoch gewählte Abschreibung verändert.

Zur Errechnung des Gewinns selbst kann ein solches Verfahren kaum ein Hilfsmittel sein. Für eine möglichst richtige Ermittlung des auf einen Rechnungsabschnitt treffenden Anteils am Gesamterfolg muß man teilen, um herrschen zu können. Man hat jeder Abschätzung des Gesamtwertes einer Unternehmung solange zu mißtrauen, als die Unternehmung noch einige Lebensdauer vor sich hat.

Der wirkliche Verlauf des Gesamtgeldgeschicks bleibt stets bis zur Auflösung einer Unternehmung fraglich. Vom Weg Geld — Wiedergeld ist am Tage einer Zwischenabrechnung nur die zurückgelegte Strecke bekannt. Unbekannt ist, wie lange die Unternehmung noch dauern und wie ihr End-Schicksal sein wird. Diese Ungewißheit berechtigt jedoch nicht zu einem willkürlichen Verfahren bei der Zwischenabrechnung, noch weniger aber zum Verzicht auf die Einzelpostenrechnung selbst.

Der Versuch, die zunächst unbekannte Geldwerdung praktisch in der Weise zu meistern, daß man aus der Möglichkeitenrechnung der Unternehmung Einzelposten oder Gruppen von Rechnungsposten herausgreift, für welche es wahrscheinlich ist, daß sie mit einem Resterlös enden, läßt wohl zunächst den Teil des Gesamtgeschehens

außer acht, der die Unternehmung bis zum Tage ihr Auflösung unerwartbarerweise noch treffen kann. Man kann aber stets nur dem Rechnung tragen, was nach menschlichem Ermessen einigermaßen vorauszusehen ist. Wird nun, um diesen überblickbaren Teil der Zukunft rechnerisch beachten zu können, für einen Rechnungsposten ein ihm im Grunde fremder Maßstab, z. B. die technische Abnützung, gewählt, um den Zeitraum abzuschätzen, der wahrscheinlich zwischen Ausgabe und Erlös liegt, so kann damit kaum mehr als die Vermutung einer größeren Wahrscheinlichkeit des »richtig« errechneten Jahresanteils am künftigen Mindererlös erreicht werden. Die Unternehmung rechnet in Geld, nicht in Maschinen. Das geldmäßige Schicksal gilt es zu antizipieren, nicht das stoffliche. Letzteres endet beim Schrott nach Jahren, das Geldende kann schon morgen durch eine neue Erfindung herbeigeführt werden. Auch die »alterprobten Abschreiberegeln«, die allermeist auf eine grobe Durchschnittsrechnung hinauslaufen, sind bestenfalls als gute Ratschläge zu werten. Man sieht, daß sie beachtet werden, wenn sie gerade passen, und daß man über sie wegschreitet, wenn sie unbequem sind für den hinter der Zwischenabrechnung wirksamen Willen. Läßt man aber solche erprobte Regeln streng gelten, so haben die Abschreibesätze, die durch sie üblich geworden sind, eine Bedeutung, die sie nur haben dürften, wenn durch sie die Anforderungen erfüllt wären, die an eine richtige Abschreibung zu stellen sind.

Als solche Forderung erkannten wir die Verteilung des Unterschiedes zwischen Ausgabe und Erlös auf die Zeitspanne, in der die Unternehmung diesen Mindererlös

erleidet. Dabei ſollen die einzelnen Teilzeiträume möglichſt genau mit dem Mindererlösanteil bedacht werden, der ihnen zukommt.

Vom Mehrerlös, wie ihn der Markt bewilligt, gehen dann nicht etwa ſtarr und unerbittlich die mit Hilfe der Tradition oder nach Schmalenbach (Grundl. d. B., S. 119) die von der »merkwürdig ſicheren Praxis« ermittelten Abſchreibebeträge ab, ſondern beſtimmte, vom Sein der Unternehmung feſtgelegte Beträge.

Wir verhehlen nicht, daß den Regeln der Praxis eine lange Erfahrung zugrunde liegt, betonen jedoch, daß es für unſere Unterſuchung nur darum gehen kann, aufzuzeigen, wie weit unſer Erkennen vom Weſen der Abſchreibung, als einer Funktion der Geldwerdung, in dieſen Regeln angewandt wird. Es handelt ſich ja hier nicht darum, der Praxis Ratſchläge zu geben oder zu entſcheiden, ob ſie für die etwaige Geſtaltung von Angebot und Nachfrage »richtig« abſchreibt.

Wir haben nur zu unterſcheiden zwiſchen begründeter und beliebig gewählter Abſchreibung. Zur Prüfung beider diene folgendes Beiſpiel:

A. kauft 1900 eine Maſchine für 1000 Mk. und verkauft ſie 1910 für 500 Mk. an B., der ſie bis 1915 benützt, um ſie dann als Schrott für 50 Mk. zu verwerten. In den Jahren 1900 bis 1910 hat A. mit der Maſchine 1000 Stück gefertigt, und zwar:

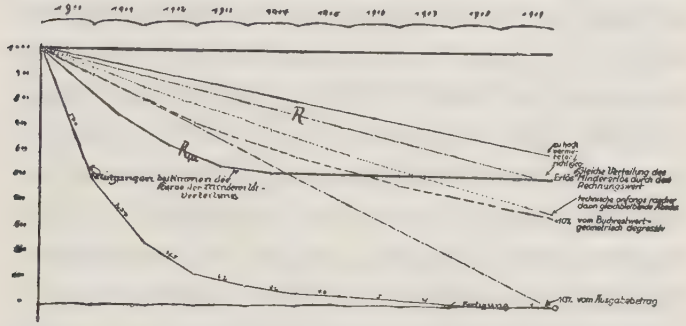
1900	1901	1902	1903	1904	1905	1906	1907	1908	1909
500	250	125	62	32	16	8	4	2	1

Der Mindererlös des A. beträgt Mk. 500.—. Verteilt er

nach einer alten Abschreiberegel 10 Prozent vom Buchrestwert, so treffen die einzelnen Jahre
Mk. 100 90 81 73 66 59 48 43 38;
insgesamt auf die ganze Benützungsdauer Mk. 651.—, während der wirkliche Mindererlös des A. nur Mk. 500.— betrug. Wählt A. die technische Verteilung, so hat er der Maschine 15 Gebrauchsjahre zuzuteilen. Die technische Abnützung vollzieht sich anfangs rasch, dann gleichmäßig abfallend. A. verteilt Mk. 1000.— auf 15 Jahre, den ersten zwei Jahren gibt er willkürlich eine Beschleunigung von je 10 Prozent, die sich in den späteren Jahren ausgleicht; es treffen bei diesem Verfahren auf die zehn Besitzjahre
72 72 66 65 65 65 65 65 65 65
Dieses Verfahren weist der zehnjährigen Benützungszeit als Anteil Mk. 665.— zu, hat also um Mk. 165.— zuviel abgeschrieben, da A. von B. noch Mk. 500.— erhält.

Die gleichmäßige Verteilung des Anschaffungspreises auf eine im voraus geschätzte Anzahl von Zeitabschnitten setzt vorsichtshalber den Erlös der Unternehmung beim seinerzeitigen Verkauf gleich Null und mißt jedem Jahr den gleichen Anteil zu. Ermittelt dieses Verfahren den Resterlös mit Mk. 500.— richtig und schätzt die Gebrauchsdauer ebenfalls zutreffend mit 10 Jahren ein, so gelangt es zur zeitbestimmten Abschreibung mit jährlicher Ermittlung des Rechnungswertes. Diese alljährlich gleich bemessene Verteilung bleibt aber mit ihrer Jahresquote von je Mk. 50.— in der Anpassung an die Tatsachen hinter der mengenbestimmten Errechnung des Rechnungswertes zurück, die den einzelnen Jahren
Mk. 250 125 62 31 16 8 4 2 1 1 zugeteilt.

Die folgende Darstellung dieser Zifferreihen durch Kurven zeigt dies sinnfällig in den Strecken R und Rm.



Es ist an Hand der Kurve Rm im vorgenannten Beispiel ein zutreffender Anteil der Kosten eines Gutes an den Mindererlösen der herstellenden Unternehmung berechenbar. Der in der Praxis verbreiteten Auffassung, welche die Abschreibung als einen durch Erfahrungsregeln oder Gebräuche w o h l bestimmten Kostenfaktor sieht, will unsere Kurvendarstellung entgegentreten. Die Erfahrungssätze liefern fast immer irreführende Kurven. Daß dies nicht längst zu ihrer Verwerfung führte, hat seinen Grund in der geringen Bedeutung, welche der Preisvorberechnung im wirklichen Marktgeschehen zukommt. Es gilt zunächst, der Ansicht, daß eine Preisvorberechnung auf Grund ermittelter Kosten wirksam sei, eine »Markt«-Auffassung gegenüberzustellen, die den Absatz und damit die Nutzung der Betriebsteile und durch sie auch die Abschreibung wandelbar sieht, auch für die Preisvorberechnung! Entscheidend ist nicht der errechnete Preis, sondern die Aufnahmekraft des Marktes. Mit dieser Erkenntnis aber sinkt die Bedeutung der Abschreibung für die Kostenberechnung in der Vor-

anſchlagsrechnung. Wie hoch in Wirklichkeit der Koſtenanteil iſt, der in der Unternehmung für des Gutes Erſtellung verbraucht werden wird, darum kümmert ſich die Nachfrage am Markte nicht. Nur ein Monopolangebot, das nie, auch von keinem Außenſeiter, gedrückt würde, könnte den Preis beeinfluſſen im Sinne ſeiner Selbſtkoſten-Vorausberechnung. Unmöglich bliebe auch ihm der Einfluß auf die Bereitſchaft zum Kauf. Dieſe folgt nur bedingt einer Preisänderung. Aber die wahren Selbſtkoſten, die einem Preis zu Grunde liegen, beſagen Abſchreibungen, auch wenn ſie nach der beſten Form errechnet wurden, noch wenig. Für die Preisvorberechnung gibt es neben der genauen Ermittlung der Koſten noch das Problem der Aufteilung dieſer Koſten auf die vermutlich erreichbare Herſtellungsmenge.

Wählen wir beim oben gegebenen Beiſpiel der Aufteilung von 500 Mk. Koſtenanteil an einer Maſchine die mengenbeſtimmte Verteilung und ſchätzen der Maſchine im ganzen die Herſtellung von 1000 Stück eines Marktgutes zu, in den 10 Jahren, die wir ſie vermutlich benützen, ſo treffen auf das Stück 50 Pfg. Koſtenanteil. Die Unternehmung hat aber neben den Koſten für die Maſchine noch eine große Summe von anderen nur im Umlage-Verfahren dem Stückpreis zuteilbaren Koſten. Wir wählen als Beiſpiel einen einfachen Fall. Unſer Unternehmer A. aus dem obengegebenen Betrieb habe außer den 500 Mk. Maſchinenkoſten, für die er 50 Pfg. Koſtenanteil auf das hergeſtellte Stück umlegt, noch 5000 Mk. andere verteilungsbedürftige Koſten im Jahre 1900. Zu Beginn des Jahres 1901 ſtellt er ſich die Frage nach der

in diesem Jahre vermutlich absetzbaren Anzahl von Marktgütern. Herstellbar zeigten sich im Vorjahre 500. Es blieb aber noch ein Rest am Lager von 250 Stück, so daß A. die darüber hinaus absetzbare Menge für 1901 nur mit 100 Stück ansetzt. Er muß nun die Umlagesumme von Mk. 5000.— auf 100 Stück, statt im Vorjahre auf 250 Stück legen und erhält statt Mk.20.— Unkostenanteil nun Mk.50.— In beiden Fällen tritt der mengenbestimmte Satz der Abschreibung mit je 50 Pfennig hinzu. Setzt A. nun seinen Angebotspreis, der im Vorjahr aus Mk. 20.— Rohstoff, Mk. 20.— Lohn und Mk. 10.50 Unkosten gebildet war, von Mk. 55.50 auf Mk. 85.— hinauf, so ruft er selbst die Wettbewerber auf den Plan, die mit einem Preis von beispielsweise Mk. 70.— statt Mk. 85.— dem A. alle Käufer wegnehmen, die sie erreichen können. Der Absatz des A. sinkt dadurch statt auf 100 auf nur 50 Stück. Für A. bleiben dann Mk. 2500.— aus seinen Umlagekosten ohne Umlageträger.

Oder: A. sagt sich zu Beginn des Jahres 1901, daß vermutlich 500 Stück im Jahre 1901 gegen 250 Stück im Vorjahre absetzbar sein werden. Demgemäß mindert er den Preis um Mk. 5.—, da er seine Umlagekosten auf 500 statt auf 250 Stück legt. Gelänge ihm die Steigerung seiner Verkäufe, so wäre sein Nutzen von Mk. 4.50 am Stück statt 250mal nun 500mal erreicht. In Wahrheit aber ist die absetzbare Menge statt mit 500 nur mit 125 Wirklichkeit geworden und das in A.'s Vorausberechnung falsch gelöste Problem der vermutlich erreichbaren Menge führt zum Verlust.

Dieses hier kurz geschilderte Verteilproblem ergreift bei

der Preis-Vorberechnung auch die Abschreibung mit, wenn der für sie errechnete Betrag den Umlagekosten zugerechnet wird.

Mit dem Wesen der Abschreibung hat jedoch die Umlage der verteilungsbedürftigen Kosten auf die hergestellte Gütermenge nichts zu tun, auch dann nicht, wenn die wesensgerecht errechnete Abschreibungssumme ohne besondere Prüfung einfach dem Gesamtunkostenbetrag hinzugerechnet und mit umgelegt wird. Wir greifen hier in das Gebiet der Unkostenrechnung hinüber und müssen uns darauf beschränken anzudeuten, daß auch die bestberechnete Abschreibung bei der Preisvorberechnung nur eine unselbständige Teilfunktion erfüllt. Bei der Preis n a ch berechnung, die rückblickt auf einen vollendeten Zeitraum, ist die Umlageziffer (etwa ausgedrückt in geleisteten Arbeitsstunden oder Stückziffern) bekannt; in ihr bleibt nur die Abschreibung ihrem Wesen nach ein zukunftsgerichteter nicht absolut sicher errechenbarer Faktor, der aber durch Anwendung des mengenbestimmten Rechnungswertes die bestmögliche Genauigkeit erreicht.

In der Preisnachberechnung vermag man nur durch ihn zu einer vertretbaren Kostensumme zu gelangen. Wird hingegen mit »erprobten« Durchschnitts- und Erfahrungssätzen in die Zukunft getastet, so heißt dies bestenfalls praktisch, keinesfalls aber wissenschaftlich arbeiten. Man muß den Mut haben, die Grenzen zu erkennen, die sich jedem Erfassenwollen der Zukunft entgegenstellen. Diese Grenzen gelten aber für jedes Abschreibeverfahren, sie gelten also auch für die Ermittlung des Rechnungswertes. Wählt man jedoch ihn, so werden alle sonstigen Unschärfen

vermieden. Auch für die Teilerfolgsrechnung der Unternehmung ist der Rechnungswert den »erprobten« Schätzungshilfen überlegen.

Es kann in der Teilerfolgsrechnung der Unternehmung ein Erfolg, zu dessen Errechnung der sorgsam ermittelte Rechnungswert diente, als wirklich erzielt angenommen werden. Zum mindesten ist kein besseres Verfahren für die Teilerfolgsrechnung denkbar.

Die behelfsartige Natur der Teilerfolgsrechnung ist allerdings auch mit Hilfe des Rechnungswertes nicht zu ändern. Wir finden die ermittelten Ziffern der Richtigstellung unterworfen durch die spätere tatsächliche Gestaltung des Geldschicksals aller in der Möglichkeitenrechnung gebundenen Summen. Diese spätere Gestaltung ist von vornherein unabänderlich; sie steht kismetartig fest. Die Vorausschätzung greift also nicht nach einem beliebigen Betrag und einem beliebigen Zeitraum. Jeder Schätzungsfehler wird später durch die eintretenden Tatsachen berichtigt. Ein großer Teil dieser Tatsachen tritt schon in den nächsten Zeitabschnitten ein. Unvermeidbare Irrtümer bei der Schätzung lassen sich dadurch auf einen ziemlich kleinen Fehlerbezirk einengen.

Je ferner die Rückwandlung zum Gelde liegt, um so fraglicher wird allerdings das Ergebnis des Versuchs, den Resterlös, den Zeitraum bis zum Erlöstag, die Menge der Nutzungen und damit den Minderungsanteil eines Zeitabschnittes im voraus festzusetzen. Dennoch bleibt in diesem Punkte die Ermittlung des Rechnungswertes jeder Durchschnittsrechnung und jeder Anlehnung an unternehmungsfremde Werte überlegen.

Ein Blick in das Kernstück der Unternehmung: die Geldwerdung ließ uns im ersten Abschnitt zur Ermittlung des Rechnungswertes gelangen. Seine Eigenschaften hielten den theoretischen Anforderungen stand und geben uns ein Kriterium für eine weitere Prüfung der Abschreibung in der Praxis.

Der Rechnungswert als Kriterium.

Der Rechnungswert erweist die geometrisch-degressive Abschreibung als falsch.

Der Rechnungswert verhindert Anlehnung an den fiktiven Einzelwert.

Der Rechnungswert erweist das Fehlen der Zuschreibung als gewollte Lücke in der Gewinnberechnung.

Abrechnungsgruppen, gebildet aus Posten mit unterschiedlicher Nutzungsdauer, bedürfen der Einzelrechnungswertermittlung.

Schmalenbach empfiehlt die abfallende Abschreibung besonders. (Dy. B. 5. Aufl. S. 141/153.) Den Rhythmus der Geldwerdung mit Hilfe einer geometrisch degressiven Zahlenreihe zu meistern, geht jedoch nicht an. Eine Ablehnung dieser Abschreibetechnik findet ihre stärkste Stütze im Rechnungswert. In ihm können wir alle dynamischen Erscheinungen, die sich in der Unternehmung abspielen, zu einer Rechnungsziffer gestaltet sehen; in einer Verringerung der des jeweiligen Restwertes um stets den gleichen Hundertsatz hingegen nicht. Im letzteren Fall wird nicht mehr der einzelne Rechnungsposten für sich untersucht. Es werden Gruppen gebildet aus Posten, die oft nur zufällig zusammen auf ein gleiches Konto gebucht wurden. Für deren ge-

meinsame Behandlung wird nicht zurückgegriffen auf die im ersten Teil dieser Untersuchung aufgezeigten Geldwerdungsrhythmen oder wenigstens auf den für die Abschreibung auf Teile der Unternehmung wichtigen Faktor, die Abnützung. Noch weniger wird auf die Nutzungen im Dienst der Unternehmung gesehen, die wir im Rechnungswert ausgedrückt finden durch die Rücksicht auf die in den Zeitabschnitten hergestellten Mengen. Es wird einzig die Zeitfolge der Anschaffung wirksam und die Verwendungseigenschaft der beschafften Gegenstände. Beim Zusammenziehen der Rechnungsposten zu Gruppen müssen wir jedoch dem gemeinsamen geldmäßigen Schicksal gerecht werden. In der Anwendung der geometrisch degressiven Abschreibung auf Rechnungsposten, die z. B. über das gleiche Maschinenkonto laufen, obwohl der eine 3, der andere 30 Jahre Gebrauchsdauer vor sich hat, geschieht dies nicht. In Wahrheit vollziehen sich einzelne Geldsummenschicksale verflochten in das Gesamtgeschick der Unternehmung, von welchen jedes einzelne mit dem ihm verbundenen Anteil an der erzeugten Gütermenge zu senken wäre.

Um unserer Frage nachzugehen, nehmen wir zunächst den Standpunkt ein, als ob ein an die Gruppe der Maschinen, Gebäude und anderen Dinge gebundenes Gruppen-Geldgeschick in der Unternehmung bestehe. Wir können dann die gewohnten Abschreibeverfahren der Praxis verfolgen, während für die Technik der Zusammenfassung der Rechnungsposten zu Konten nach deren Nutzungsdauer eine eigene buchhaltungstechnische Untersuchung erst einzufügen wäre. Als erste Gruppe begegnet uns in den jetzt üblichen Kontobildungen die Reihe der Ausgabenposten

für Grund und Boden. Hier iſt eine »Abnützung« nur bei Ziegeleien, Bergwerken, Steinbrüchen und ähnlichen Betrieben zu finden. Die Mehrzahl der anderen Unternehmungen benützt Grund und Boden nur als Bauplatz, nützt ihn alſo nicht ab. Der Platz behält alſo techniſch während der vollen Lebensdauer der Unternehmung eine unveränderte Nutzungsmöglichkeit.

Für uns iſt es nun wichtig, zu beobachten, wie die Mehrzahl der Unternehmungen hier unſere beſondere Erkenntnis vom Weſen der Abſchreibung anwendet.

Die praktiſch meiſtgeübte Regel könnte man am beſten als »Nichtabſchreibung« bezeichnen. Der Ausgabebetrag wird in ſämtlichen Zwiſchenabrechnungen unverändert belaſſen.

Die Verrechnung aller Einflüſſe wird auf den Erlöstag verſchoben.

Solche Einflüſſe, die Änderungen begründen würden, finden ſich aber in der Zwiſchenzeit bei Grund und Boden nicht weniger als bei den anderen Beſitzteilen.

Die Abſchreibung hätte hier ebenſogut veränderte Vermutungen über die Erlösmöglichkeiten zu berückſichtigen, alſo im Sinne Schmalenbachs den fiktiven Einzelzeitwert einzuſetzen, wie ſie dies bei der Abſchreibung auf andere Unternehmungsteile tut. Wir prüfen folgendes Beiſpiel:

A. kauft zu Beginn des Jahres 1929 für 1000 Mk. ein Grundſtück. Er verpachtet es ſofort als Kleingartenland und erzielt einen Pachtertrag von 30 Mk. im Jahr. Weitere 1000 Mk. hatte er zur gleichen Zeit einer Großbank für ein Jahr feſtverzinslich übergeben. Zum Jahresſchluß erhält er von dort eine Zinsgutſchrift von 60 Mk. A. ſteht vor der

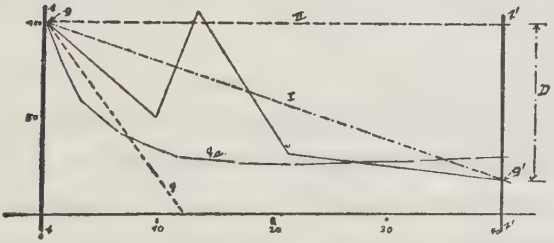
Frage, wie er das Grundstück in seiner Bilanz zum 31. Dezember 1929 aufnehmen soll.

A. überlegt: Das Guthaben bei der Bank bewerte ich mit 1000 Mk. einmal, weil es über diesen Geldbetrag lautet, dann weil es mir einen Zinsertrag von 60 Mk. bringt. Gehe ich vom Ertrag aus, so gelange ich zwischen Grundstück und Bankguthaben zu einem Ertragsverhältnis von zwei zu eins. Das Grundstück bietet nur halben Ertrag. Ich muß also dem abgelaufenen Jahr den kapitalisierten Verlust aus dem Minderertrag in Höhe von 500 Mk. zurechnen, denn in diesem Jahre machte ich den Fehler, Geld auszugeben, um dafür ein Grundstück zu erwerben, das mir nur halb so viel Geldertrag bringt wie ein Bankguthaben. A. wählt dann aber doch für seine Zwischenabrechnung den Ausgabebetrag von 1000 Mk. für das Grundstück. Er hofft bei diesem Posten in der Zukunft auf einen Erlös von mindestens 1000 Mk.

Für unsere Untersuchung ist diese Beobachtung bedeutsam. Sie beschränkt unser praktisches Prüfen in bestimmter Weise. Wir sehen, der Blick des Zwischenabrechners geht ganz im Sinne unserer Rechnungsermittlung auf den vermutlichen Erlös. Wichtig ist am Ende eines Zeitabschnittes nicht die Frage, wie weit zuvor im Laufe des Jahres das Pendel der Erlösmöglichkeit ausschlug. Es gilt nicht der Höchst-, nicht der Mindest- und auch nicht der augenblickliche Zeigerstand. Es gilt nur der Blick auf die künftige Erlösmöglichkeit. Wird diese nicht *unter* der einstigen Ausgabensumme vermutet, so ist für eine Abschreibung kein Platz. Darum steht der für Grund und Boden gebuchte Betrag in der Zwischenabrechnung genau mit der

einstigen Ausgabensumme. Trotz geringem Ertrage aus dem eingesetzten Betrag, trotz geringer Verkaufsmöglichkeit und trotz manchen anderen Gründen bleibt die Ausgabensumme so lange unverändert, als es die Hoffnung auf einen höheren Erlös in der Zukunft erlaubt. Als bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen, daß ein vermuteter künftiger Mehrerlös nicht zur Zuschreibung führt, daß also der Zwischenabrechner in der Beurteilung des künftigen Erlöses sich wenig an den Rechnungswert gebunden fühlt, so lange er Mehrerlös vermuten kann. Für folgerichtiges Denken müßte in solchem Fall das Gegenstück der Abschreibung, die Zuschreibung, eintreten. Eine reine Anwendung der Rechnungswertermittlung würde diese von selbst herbeiführen. Man beläßt es jedoch hier bei der Aufnahme des Betrages in ausgabengleicher Höhe. Die Teilerfolgsrechnung zeigt sich in solchem Falle von Rücksichten beeinflußt, die dem Rechnungswert entgegenstehen. Sein Bezirk wird auf die Mindererlös herbeiführenden Posten beschränkt, weil man einen noch nicht bar verwirklichten Gewinn nicht als erreicht ausweisen will. Man sucht eben nicht den Teilerfolg, sondern den verteilbaren Gewinn. Eine Verteilung nur errechneten Gewinnes vor dessen Einnahme wäre die Folge der Zuschreibung. Nur in einer Teilerfolgsrechnung, die ohne Sonderabsicht rein wissenschaftlich den exakten Erfolg sucht, hat die Zuschreibung eine der Abschreibung gleiche Bedeutung. Für die Ermittlung des verteilbaren Gewinns, einer vom erzielten Erfolg deutlich zu scheidenden Größe, gilt § 201/2 H. G. B. Dadurch beschränkt sich die praktische Anwendung des Rechnungswertes auf Posten mit vermutlichem Mindererlös.

Unter diesen bieten uns die Rechnungsposten über die für lange Zeiträume der Unternehmung dienenden Gegenstände noch ein besonderes Interesse, wenn Beträge hinzukommen, die den vermuteten Mindererlös zum Teil wieder aufheben, wie z. B. größere Instandsetzungen an Gebäuden. Wir nehmen zur Darstellung eines solchen Falles an, eine Unternehmung B wickle in den von ihr angekauften Bauten lediglich ihren Umsatzbetrieb ab. Nie werde geflickt, getüncht, Ersatz beschafft oder sonst ein Betrag für Gebäude-Instandhaltung ausgegeben. Dann zeigt die Rechnung der Unternehmung zu Beginn einen Aufwand, zu Schluß einen Erlös: Linie I, während Linie II den Posten unverändert zeigt.



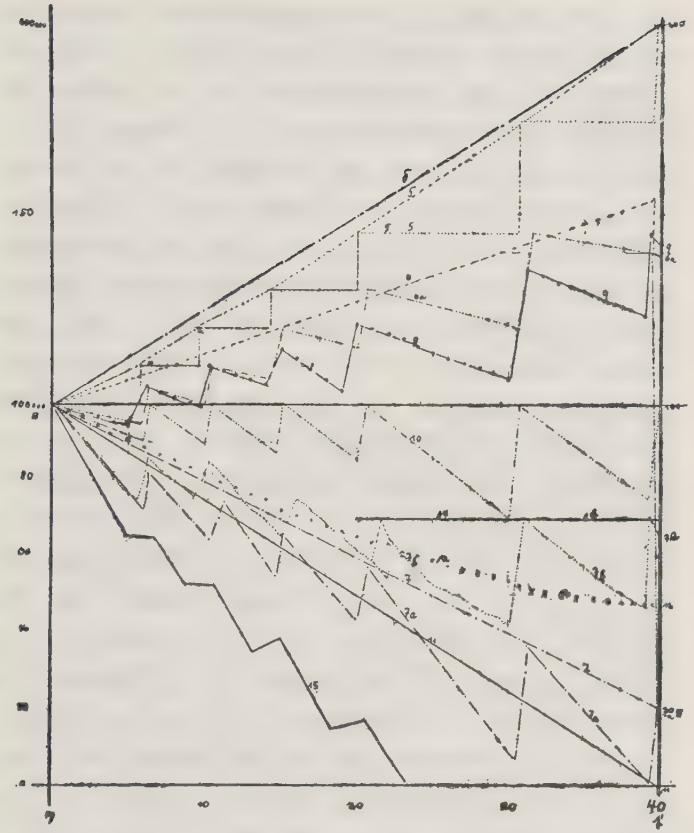
Den Unterschied (D.) sehen wir ganz eindeutig als Mindererlös. Die Unternehmung hat die bei ihr anfangs in barem Geld vorhandene Kaufmöglichkeit von 100 durch Hingabe für ein Gebäude in eine an das Gebäude gebundene Erlösmöglichkeit verwandelt. Die einstige Erlösmöglichkeit von 100 sank bis zum Ende der Unternehmungsdauer auf einen Restерlös von 20. Der Unterschied wird für die Benützung der Räume als nachträgliche Mietrechnung vorgelegt. Die weitere Bewegung der Kurve 3 zeige (jeweils durch Angebot kaufgewillter Unternehmer

ermittelt) die Verkaufsmöglichkeiten, welche inzwischen für das Gebäude versäumt wurden. Strecke 4 vermittle uns die in der Erfolgsrechnung der Unternehmung wirklich gebuchte Abschreibung, die in den ersten 12 1/2 Jahren auf Null führt.

Wir erkennen aus den Kurven der vorstehenden Bilddarstellung zunächst, wie unbestimmt alle dem Rechnungswert fremden Abschreibungsgrundlagen sind, wie wenig sich z. B. eine gleichmäßig verteilende Abschreibung (Strecke I) an die technische Abnützung (Kurve 4a) anzuschmiegen braucht und wie fern sie der praktischen Willkür zu liegen vermag, die uns Strecke 4 zeigt. Dabei bleibt noch die Frage offen, ob nicht die wirtschaftliche Abnützung in der Kurve der Erlösmöglichkeit (3) am besten zum Ausdruck kommt.

Unser Bild wird nun noch weiter verändert durch die in einem gesunden Unternehmen geübte Instandhaltung. Wir nehmen zur möglichsten Vereinfachung des Beispieles an, unsere Unternehmung B buche alle Ausgaben für Instandhaltung, die den Bau möglichst genau im Zustand der Anfangsbrauchbarkeit erhalten, als Zugang bei ihrer Gebäuderechnung, kein solcher Betrag werde sofort über Unkostenkonto abgerechnet. Es geben sich dann eine Fülle von Möglichkeiten für die Technik der Abschreibung. Wir stellen die wichtigsten in der Tafel auf der nächsten Seite dar.

Als erster Zugang für einen Neubau sind 100 und als Zugang für die Instandsetzung sind weitere 100 in den folgenden 40 Jahren nach und nach gebucht (Kurve 5). Der Bau wird zum Marktpreis von 20 verkauft, trotz



der kurz zuvor aufgewandten 25 für Instandsetzung. Die Abschreibung des nach dem Verkauf unbestreitbaren Verlustes muß im Liquidationsjahr verrechnet werden. Die früher vermutete Werterhöhung durch die Instandsetzung (5) zeigte sich in der Endentscheidung als Fiktion. Die zu niedere Abschreibung zeigt sich bei der Geldwerdung des in Frage stehenden Rechnungspostens.

Die einprozentige Abschreibung vom Buchrestwert (Kurve 6) kürzte den Aufwand von 200 nur um 46

auf 156. Es sind 134 im Liquidationsjahr nachzuholen, weil in unserem Beispiel (über 40 Jahre verteilt) 200 Aufwand auf 20 zu vermindern sind. 1 Prozent Abschreibung vom Anschaffungspreis (60) kommt statt auf 154 auf 143, muß also 123 nachholen. Da 180 zu verteilen waren, müßten jedem Jahre ca. 4 1/2 Prozent als Minderung zugeteilt werden. Diese von den Endtatsachen als richtig erwiesene Abschreibungskurve verläuft, über die ganze Zeit gesehen, in der Flucht der Linie 7 oder, rechnerisch durchgeführt, in der Kurve 7a. Will man einen Prozentsatz ermitteln, der vom jeweiligen Buchrestwert gekürzt auf 20 als Endergebnis führt, so würde nur ein Zufallstreffer den richtigen Rest ergeben. Wir wählen in Kurve 7b einen Satz von 5 Prozent und erhalten 64 Restwert statt 20. Bei 3 Prozent vom Anschaffungspreis sind es 40 als Rest, bei 4 Prozent entsteht eine Abschreibung über Null hinaus von 24. Erweitern wir die Darstellung auch auf andere Arten der Abschreibung, so zeigt die Kurve 9 den Anschaffungspreis und die Instandsetzungskosten, vermindert um eine Abschreibung von 1 Prozent vom Anschaffungspreis. Kurve 10 verteilt nur die Instandsetzungsraten mit 10 Prozent pro Jahr, Kurve 11 verteilt auf 40 Jahre die Erstausgabe von 100 in gleichmäßigen Raten, jedoch mit zu hohem Prozentsatz, sie gelangt auf Null statt auf 20. Kurve 14 zeigt den ziemlich raschen Angleich an einen stets wiederkehrenden gleichen Abschreibungsbetrag. Kurve 15 zeigt völlige Willkür, wie sie in der Wirklichkeit bei einer vom Rohgewinn bestimmten Abschreibung nicht selten ist.

Das Wesen der Abschreibung hat mit den Variationen ihrer technischen Durchführung nichts zu tun. Man kann

eine richtig erkannte Aufgabe in vielfacher Weise zu lösen suchen und jede Lösungsart kann ein richtiges Ergebnis liefern, wenn die Grundgedanken für den Lösungsversuch richtig waren. Falls aber, wie es jetzt in der Praxis der Abschreibung geschieht, eine Aufgabe in immer anderen Arten zu lösen versucht wird und über die beste Art (trotz dem Eintreten führender Betriebswirte für eine bestimmte Form, vgl. Schmalenbach, Grundl. S. 125/129) keine Einigkeit herrscht, muß der bislang eingeschlagene Weg geprüft werden.

Wer diese Prüfung durchführt, kommt zu einer Ablehnung all der technischen Rechnungshilfen, die auf einer Vermischung und Verallgemeinerung durch Prozentsätze beruhen, und gelangt zu der praktisch bedeutsamen Erkenntnis, daß außer der Einzelermittlung des Rechnungswertes nur noch eine Ermittlung des Rechnungswertes für Ausgaben berechtigt ist, die aus vertretbaren Gründen zu Gruppen vereinigt sind. Wir müssen uns mit diesen Gruppen im einzelnen befassen.

Der Rechnungswert-Ermittler kann bei der Einzelrechnung jeden Ausgabeposten für sich auf Resterlös und Zeitabstand bis zum Erlöstag untersuchen. Die Technik der Abschreibung auf Gruppen von Ausgabeposten faßt diese Viel-Arbeit zu einem einzigen Rechnungsvorgang zusammen.

Solange man sich streng an den für eine Ausgabe erworbenen Gegenstand hält, scheint die Einzelermittlung des Rechnungswertes unvermeidlich. Unsere bisherige Untersuchung berechtigt uns jedoch dazu, von der Bindung an bestimmte Gegenstände abzusehen. Wir erkannten, daß die Geldrechnung ein Zusammenfassen von Rechnungsposten

zu Gruppen zum Zwecke der vereinfachten Rechnungswertermittlung erlaubt. Diese Zusammenfassung hat zweckmäßig nach dem Zeitraum zu fragen, der bei normalem Weitergang des Betriebs bis zur Wiederholung der Rechnungsposten voraussichtlich nötig ist. Sie wird also Konti bilden, die Posten vereinigen, welche sich in 1, in 2, in 3, in 5, in 10, in 20 Jahren verbrauchen. Die jetzt übliche Sammlung von Rechnungsposten nach sachlicher Rücksicht mischt nicht selten Beträge mit einem und zwanzig Gebrauchsjahren wahllos in einem Konto.

Eine solche wahllose Mischung gibt sich besonders häufig bei der Abschreibung größerer Instandhaltungskosten. Die letzteren haben beispielsweise eine Nutzungsdauer von fünf bis zehn, der Grundbetrag eine solche von 40 Jahren, ferner steht als Annahme für letzteren fest, daß durch die Instandhaltekosten die Gebrauchsfähigkeit immer wieder auf 100 Prozent gebracht wird, daß aber doch der Enderlös gleich 20 ist. Aus der ersten Ausgabe treffen 100 bis 20 auf 40 Jahre als Mindererlös, auf jedes Jahr also 2. Nach 5 Jahren geschieht die erste Instandsetzung durch eine Ausgabe von 10, die zweite Instandsetzung erfordert wiederum nach 5 Jahren eine Ausgabe von 10 usw. Die ersten 10 sind also in den ersten fünf Jahren verbraucht und ihnen zuzurechnen. Es ergeben sich, wenn man die beiden Rechnungen beisammen läßt, zunächst für jedes Jahr als Anteil aus der Instandhaltung weitere 2. Die Jahresabschreibungen von 2 steigen damit auf 4, der Rechnungswert ergibt sich durch Minderung von 100 minus 5 mal 2 plus 10 minus 5 mal 2 gleich 90, wir erhalten, wenn wir unser Beispiel durchführen, als Kenn-

linie für den Rechnungswert eine Zickzackkurve 7a, die beispielsweise nach 14 Jahren einen Rechnungswert von 80 abzulesen gestattet.

Die Eindeutigkeit des Rechnungswertes gestattet es, eine solche Mischung von Posten mit ungleicher Gebrauchsdauer bei einfachen Vorfällen zu meistern. Wird die bei dieser Kurve angewandte Rechnungsweise durch Häufung weiterer Einflüsse zu schwierig, so zwingt die klare Gedankenfolge, die dem Rechnungswert zu Grunde liegt, zu der für ihn neben der mengenbestimmten Abschreibung gleichfalls geeigneten Kontierung nach der Verbrauchsdauer und zur Anwendung eines rein zeitbestimmten Zurechnungsverfahrens.

Die Sammlung nach sachlichen Rücksichten mischt z. B. im Maschinenkonto wahllos eine Dampfmaschine für RM. 20000.— mit zwanzig Gebrauchsdauerjahren und einen Feinautomaten für RM. 5000.— mit fünf Gebrauchsdauerjahren. RM. 20000.— plus RM. 5000.— geben RM. 25000.—. Niemand sieht der Summe ihre besondere Zusammensetzung an. Eine Prozentsatzabschreibung vom Buchrestwert bringt noch mehr Unklarheit.

Vereinigt man hingegegen alle Ausgabeposten mit 20 Gebrauchsjahren auf einem und alle Posten mit 5 Gebrauchsjahren auf einem anderen Konto, so hat man wohl einen Lagerschuppen neben einer Dampfmaschine auf dem Konto 20 und einen Feinautomaten etwa neben einem Autokauf, der sich nach 5 Jahren vermutlich wiederholt, auf Konto 5. Eine zeitbestimmte Zurechnung teilt dann von einen Konto $^1/_{20}$, vom andern $^1/_5$ dem Rechnungsjahr zu.

Der Rechnungswert unter den Marktein-flüssen.

Preisvorberechnung ohne richtige Vorausschätzung der Markt-einflüsse führt leicht zur »gewinnbestimmten« Abschreibung.

Abschreibung je nach dem Anfall an rechnerischem Rohgewinn gibt keine Teilerfolgsrechnung gegenüber dem Einfluß von Angebot und Nachfrage.

Nur der zeitmengenbestimmte Rechnungswert ergibt eine Teil-erfolgsrechnung frei von den Einflüssen der Marktlage.

Es zeigte sich uns durch den vorigen Abschnitt, daß ein Zusammenfassen von Ausgaben, die zeitlich auseinander-liegen und die zum Erlös nach verschieden langen Zeit-spannen gelangen, die Ermittlung der Abschreibungsquote erschwert. Für eine sichere Errechnung ist die Bildung von Konten auf Grund der Verbrauchsdauer zu fordern.

Eine weitere Störung dieser zeitbestimmten Minderer-lös-Errechnung gibt sich aus der schwankenden Nutzungs-möglichkeit der Anlagen. Bei der rein mengenbestimmten Rechnungswertermittlung eines einzelnen Anlagegegen-standes ist die Nutzungsmöglichkeit auch für den Zeitab-schnitt berücksichtigt. Bei einer Zusammenfassung von Rech-nungsposten mit verschieden langer Gebrauchsdauer aber wechselnder Nutzungsmöglichkeit innerhalb von Teilen der Gesamtzeit kommt letztere rechnerisch nicht mehr zur Gel-tung. Wollte man auch diesen Einfluß technisch meistern, so müßte die Unternehmung eine Nutzungseinheit, etwa die Anzahl der in jedem hergestellten Gut enthaltenen Arbeitsminuten, aufstellen und ihre Konti bilden nach dem Inhalt an solchen Einheiten. Bei einer steigenden Be-schäftigung wäre dann aber in der Preisvorberechnung

der Mehrumsatz nicht berücksichtigt. Die überplanmäßig erzeugten Stücke würden unkostenfrei anfallen und Mehrgewinn bringen. Dürfte ein derartiger Mehrgewinn nach dem Plan der betreffenden Unternehmung nicht verteilt, sondern durch Abschreibung über den Rechnungswert hinaus bilanzmäßig zur Reserve werden, so fielen alle technischen Überlegungen fort. Die Unternehmung wird in solchem Fall zur »gewinnbestimmten« Abschreibung greifen, denn diese ist vielfach Hilfsmittel und nicht Faktor für die Unternehmerpolitik. Abnützung der Einrichtung und Preis der hergestellten Ware berühren sich nur auf Umwegen.

Es verbleibt uns derartiger »gewinnbestimmter« Abschreibung gegenüber lediglich festzustellen, daß sie, wenn sie zu dem Zeitpunkt einer Zwischenabrechnung das *gesamte* Geldgeschick der Unternehmung im voraus nach Belieben abschätzt und den in der Zukunft vermuteten Mindererlös so abträgt, wie es gerade der augenblickliche Gelderfolg gestattet, dem praktischen Geschehen zweckmäßig gerecht werden kann, daß aber für unser Suchen nach einer richtigen Verteilung kommender Mindererlösbeträge nicht die Willkür bestimmend sein darf. Der im Grunde unternehmungsfremde Marktpreis und die Absatzmengen der hergestellten Güter geben keinen Anhalt für eine Teilerfolgsrechnung, auch wenn sie das vage Schätzen bei der willkürlichen Abschreibung noch so sehr beeinflussen. Gültig bleibt, daß *richtig* abzuschreiben nur der vermag, der das Geldgeschick der Unternehmung bis zu ihrer Auflösung vorausnimmt in den Faktoren, die ihn zum Rechnungswert führen. Diese Einzelprüfung der erwarteten Zukunftserlöse, verbunden mit der Einzelprüfung des vermutlichen

Zeitpunktes, an dem dieser Erlös eintritt, liefert für jeden Zeitpunkt einen Betrag, den wir als spezifisch der reinen Unternehmungsrechnung zugehörenden »unternehmungseigenen«, rein rechnerischen Wert bezeichnen können.

Er gibt, obgleich er vollkommen richtig nur dann sein kann, wenn Zeitspanne und Restерlös richtig »erraten« sind, eine bestmögliche Anpassung der Abschreibung an den rechnerischen Erfolg oder Mißerfolg. Eine nur »gewinnbestimmte« Abschreibung hingegen bleibt völlig ungebunden in ihrem Verfahren. Sie wählt bei ihrer Anlehnung an den jeweiligen Bruttoertrag einen der einzelnen Unternehmungsrechnung fremden Faktor, den »Markt«, als maßgebend für ihre Teilerfolgsrechnung. Diese soll aber eine Abrechnung gegenüber dem Faktor »Markt« sein.

Wir könnten bestenfalls das Verfahren der gewinnbestimmten Abschreibung als einen Versuch zur pauschalen Anpassung der Abschreibung an alle durch den Markt bestimmten Faktoren bezeichnen. Diese Art der Anpassung aber bleibt wie alle Teilquoten-Ermittlungen und alle nicht rein auf dem Rechnungswert aufgebauten Arten der Abschreibung ein Versuch.

Eine gewinnbestimmte Abschreibung eilt in guten Ertragsjahren dem exakten Rechnungswert voraus, um in geringen Ertragszeiten auf das Nötigste zurückzugehen. In Verlustjahren kann man dann mit der Abschreibung auf bessere Zeiten warten. Der Rechnungswert, durch Zeit und Herstellungsmenge bestimmt, trifft das gesamte Geldgeschick so, wie es sich zum Schluß in der Totalrechnung zeigt. Man verläßt bei der gewinnbestimmten Abschreibung die Rechnungsgrundlage, wie sie uns die Verteilung des Minder-

erlöses aus dem gebuchten Ausgabebetrag bietet, und läßt sich von anderen dieser Verteilung fremden Faktoren bestimmen.

Da bei unserer Untersuchung über das Wesen der Abschreibung unvoreingenommen nur die bei der Unternehmung durch ihr Geldsein entstehenden Einflüsse zu beachten sind, könnten wir alle Betrachtungen über die gewinnbestimmte Abschreibung schließen.

Die Frage des Einflusses von Angebot und Nachfrage auf die Abschreibung ist jedoch so bedeutsam, daß wir ihr noch näher nachforschen müssen. Wir wählen, um dies darzutun, ein einfaches Beispiel, das durch seine Einseitigkeit besonders auffällig das Wesen der von Markteinflüssen bestimmten Abschreibung beleuchtet. Es ist die Bildung des Mietpreises im freien Markt.

Für die Berechnung der zu fordernden Miete kann eine Bauunternehmung ausgehen von dem, was Bauzins, Instandhaltungskosten, Veralten und Abnützung erfordern.

Das Ergebnis eines so errechneten Mietbetrages mag dann der Mietforderung zu Grunde liegen, die von der Bauunternehmung zuerst gestellt wird. Ob diese »kalkulierte« Forderung vom Mieter bewilligt wird, darüber entscheidet die Zahl der in der Nähe des Objektes freistehenden ähnlichen Wohnungen. Es ergeben sich dann folgende Möglichkeiten:

1. Die Unternehmung bekommt mehr als sich errechnete.
2. Der Unternehmung werden ihre errechneten Kosten (zu welchen von ihr auch ein im voraus geplanter Nutzen zugerechnet wurde) bewilligt. Ist sie dann nicht lediglich Errechner, sondern erstrebt sie ein möglichst hohes

Geldeinkommen, so wird sie versuchen, den zunächst erlangten Mietpreis bald zu steigern.

3. Die Unternehmung erreicht den verlangten Mietpreis nicht. Dann bleiben ihr vier Möglichkeiten:
   a) billiger vermieten,
   b) leer stehen lassen,
   c) umwandeln für andere Zwecke,
   d) Verkauf des Hauses.

Die Wahl der vierten Möglichkeit beraubt die Unternehmung späterer möglicherweise besserer Vermietungsmöglichkeiten. Eine fünfte Möglichkeit, den Aufwand rückgängig zu machen, fehlt.

Die zweite Möglichkeit bedeutet allenfalls jenen im Mietsoll errechneten Teil verlieren, den man selbst für Zinsen zahlen muß, ferner Instandhaltekosten aufwenden und Verwaltungskosten zahlen, dazu noch die Veraltung und Abnutzung erdulden ohne Aussicht auf Einnahme. Die dritte Variation braucht neuen Geldaufwand.

Es bleibt also die erste Möglichkeit (»billiger vermieten«) als das kleinere Übel. Man erreicht dann wenigstens den Ersatz eines Teiles der Kosten.

Wir erkennen in diesem Beispiel die Marktabhängigkeit des Erlöses und sehen deutlich, wohin es führt, wenn eine Erfolgsrechnung mit dem erfolgbestimmenden Faktor den Erfolg errechnen will.

Im Augenblick verringerten Bedarfs, im Augenblick billigerer Verkehrsmöglichkeiten steht nur die Umwandlung für andere Zwecke oder das Nachgeben im Mietpreise offen. Jeder Umwandlung sind Grenzen gezogen, also bleibt das Nachgeben und damit meist der Verzicht auf die Ab-

schreibung als dem in solcher Not auf bessere Zeiten verschiebbaren Teil. Der Verzicht macht jedoch auch hier nicht halt. Solange noch die Instandhaltung erlöst und wenigstens ein kleiner Teil des Zinsendienstes bezahlt wird, vermietet man um »jeden Preis«[1]).

Stets ergeben sich in der Zeit vom Ausgabetag bis zum Tag des Erlöses durch den schwankenden Markt Perioden wechselnden Ertrags. Wir sehen ihren Einfluß *dann* einbezogen in die Abschreibung, wenn die Verteilung des Mindererlöses nach der Nutzungsmenge und Nutzungszeit geschieht. Im Beispiel müßte die Nutzung erblickt werden in der Gesamtsumme aller Mieteinnahme-Möglichkeiten.

Diese Variation der Rechnungswertermittlung zeigt erneut, wie sehr die Abschreibung, da sie ein bestimmender Faktor der Erfolgsrechnung ist, einer klaren Rechnungsgrundlage bedarf. Niemand vermag allerdings für hundert Jahre im voraus die Schwankungen abzuschätzen, die sich auch, bei Anwendung aller Berechnungsbehelfe, in der Abnützung und Veraltung zeigen. Solchen Zeiträumen gegenüber sind alle Schätzungshilfen nur »auf dem Papier« gültig. Am Markt werden sie einst im Gesamtgeldgeschick der Unternehmung ausgedrückt. Auf zeitweilige Schwankungen jedoch kann die nutzungsbestimmte Rechnungswertermittlung Rücksicht nehmen.

Von der Schätzung für ihre Gesamtnutzungsmenge kommt aber auch sie nicht frei.

[1]) Das gewählte Beispiel kann ohne Schwierigkeiten weit ausgedehnt angewandt werden; dann sehen wir die gleichen Einflüsse vergrößert wirksam in der standortgebundenen Industrie. Welche große Bedeutung ihnen dort zukommt im Rahmen der Gestaltung von Produktion und Konsumtion, das kann hier nur angedeutet werden. Es sei an die Abwanderung ganzer Industriezweige ins Ausland und an die sogenannten Kapitalfehlleitungen erinnert.

Blickt man auf deren Schwierigkeiten und auf die Unsicherheit, die auch bei einer genauen Schätzung bleibt, so wird es verständlich, daß vielfach kaum der Versuch gemacht wird, zu einer richtigen Verbindungskurve zwischen Ausgabebetrag und Erlös zu kommen.

Der Rechnungswert und die Abschreibung nach Erfahrungsregeln.

Allgemein übliche Abschreibesätze beweisen die Unsicherheit der Abschreibenden.

Ob die üblichen Abschreiberegeln für eine Unternehmung zutreffen, erweist deren Rechnungswertermittlung.

Wird die Unsicherheit der Schätzung besonders deutlich empfunden, so treffen wir für die Abschreibung auffällig häufig den Allgemeinsatz, wie er z. B. als Quote von 10 Prozent bei Maschinen angewandt wird.

In Bausch und Bogen wird der ganze Maschinenbestand einer Durchschnittsrechnung unterworfen. Innerhalb der einzelnen Unternehmung sind es 10 Prozent ob eine gut eingebaute Dampfmaschine oder ein Transportband, ob eine Presse oder eine Zentrifuge abgeschrieben wird.

Innerhalb eines Geschäftszweiges sind es ebenso wieder 10 Prozent. Ob bei der elektrischen Großindustrie oder in einem kleinsten elektrischen »Betrieb«, es werden die Maschinen üblicherweise mit 10 Prozent »abgeschrieben«. Ob beim Straßenbau, ob in der Schwerindustrie oder in der Seidenstickerei, man schreibt »allgemein« auf Maschinen 10 Prozent ab. In der Wirtschaft des Auslandes treffen wir den 10 prozentigen Satz genau so wie bei der Wirtschaft des eigenen Landes.

Wie haben wir dieſe »allgemein übliche« Abſchreibung aufzufaſſen?

Der Allgemeinbrauch deutet vielleicht an, daß Veraltung, Abnützung, Tilgung, Inſtandhaltung auf die Dauer von dieſem Satz gedeckt werden.

Er ſcheint auszureichen für die Unternehmungen, die ihn anwenden, ſonſt käme er wohl raſch aus der Mode.

Vielfach ſind ſolche Abſchreibungsquoten jedoch etwas, um das man ſich nicht mehr kümmert, ſobald es das Geldgeſchick der Unternehmung erlaubt oder verbietet. Man läßt dann den Satz notfalls auf 5 Prozent und weniger ſinken, falls es gilt, eine Verluſtbilanz zu vermeiden, und man urteilt bis in die jüngſte Zeit herein nach dem raſchen Herunterſchreiben der Maſchinen auf RM. 1.—, daß es einer Firma gut geht.

Andert man den Abſchreibeſatz nicht offen durch ein Andern des Prozentſatzes, ſo ändert man ihn oft, weniger ſichtbar, durch die Wahl des Anſchaffungspreiſes im einen und des Buchreſtwertes als Abſchreibungsgrundlage im anderen Fall.

Es iſt mithin der 10prozentige Satz gewiſſermaßen nur gelegentlich im Gebrauch.

Wer der allgemeinen Neigung, 10 Prozent auf Maſchinen abzuſchreiben, folgt, richtet ſich im Grunde bei der eigenen Erfolgsrechnung nach den Gebräuchen, die bei anderen Unternehmungen üblich ſind. Wie groß die Unſicherheit der Zwiſchenabrechner gegenüber der Zukunft iſt, zeigt nun im Grunde nichts klarer, als daß man ſie hier lieber dem Beiſpiel der Konkurrenz folgen ſieht, ſtatt daß ſie Grundlagen für die eigene Rechnungswertermittlung ſuchen. Oft

weiß man dabei sehr wohl, daß man die Teilerfolgsrechnung in ihrem Ergebnis auch zum Vergleich mit dem Ergebnis anderer Firmen benützt. Unbewußt mißt man aber bei derartiger Nachahmung den eigenen Meter-Erfolg mit des Wettbewerbers Elle.

Die bestmögliche Lösung suchen aber heißt gegenüber jedem üblichen Satz skeptisch sein, und statt seiner den Rechnungswert ermitteln. Es scheint dies allerdings für die Praxis nicht gerade leicht.

Wer schon so weit auf Klarheit verzichtet, daß er den gesamten Maschinenpark seines Betriebs einem allgemein üblichen Abschreibeprozentsatz unterwirft, der dürfte wenig geneigt sein, im Einzelverfahren für jeden Posten den vermutlichen Enderlös und die Zeit bis zu seiner Einnahme zu schätzen, noch weniger wird er die Gütermenge, die etwa mit einer einzelnen Maschine herstellbar ist, von heute bis zu dem Tag des Außerdienststellens möglichst in Zeitstufenanteilen vorausschätzen wollen.

Im Einzelfall läßt es sich nicht im voraus entscheiden, ob man mit der Einzelermittlung des Rechnungswertes die Zukunft genauer trifft als mit einem Pauschalsatz. Hieran scheitern alle Pläne zur Anwendung einer richtigen Abschreibung. Für den Rechnungswert aber bleibt der Vorzug theoretischer Richtigkeit.

Abschreibungen über Null hinaus verbietet der Rechnungswert.

Nur Willkür gestattet die Annahme, daß an der durch eine Geldausgabe erworbenen Erlösmöglichkeit mehr verloren werden kann als der Ausgabebetrag.

Sogenannte Abschreibung über Null hinaus kann nur in die Überlegungen zur Preisvorausberechnung hereinspielen. Ausgeschlossen ist sie in der Teilerfolgsrechnung.

Verläßt man einer Bequemlichkeit zu Liebe die im Wesen der Abschreibung liegende Forderung nach richtiger Verteilung eines kommenden Mindererlösbetrages, so gibt man auch leicht das Feld frei für jegliche andere Willkür. Nur aus ihr erklärt es sich, daß man bei vielen Betrachtungen über die Abschreibung einer Übersteigerung begegnet. Wir könnten sie als Vorratsbildung für die Wiederbeschaffung in Zeiten steigender Preise bezeichnen. Diese Überabschreibung soll die Mittel bereitstellen, die dereinst für eine Ersatzanschaffung der Objekte nötig sind. Auch wenn die Summe, die sie dereinst kosten werden, höher ist als die frühere Ausgabe, soll die Abschreibung vorsorgen. Nun wirkt in der Rechnung der Unternehmung Abschreibung nur rechnerisch. Die Beobachtung, daß zwischen dem Angebot für eine Maschine heute und dem Kaufpreis vom Vorjahr ein Unterschied von z. B. + RM. 100.— ist, führt der Unternehmung kein Geld zu. Man verhindert durch etwaige Buchung dieses Unterschiedes als Verlust im besten Falle eine Verteilung dieser RM. 100.— als Gewinn. Diese rechnerische Rückstellung bietet jedoch keine Gewähr für das dauernde Verbleiben der abgeschriebenen Beträge in der Unternehmung. Die Zukunft

kann einen Verlust bringen, der auch die Möglichkeiten aufzehrt, die man sich erwarb für die mit Hilfe der Überabschreibung zurückbehaltenen RM. 100.—. Es geht aber bei solchen Forderungen nach Überabschreibung weniger um Fondsbildung oder Anreicherung der eigenen Betriebsmittel, man will nichts weniger, als die sogenannte Abschreibung über Null hinaus ins Rechnungswerk der Unternehmung bringen. Da wir eintreten für klare Geldrechnung einer rein geldorientierten Wirtschaftseinheit, haben wir einen solchen Versuch abzulehnen. Einem Betrag, der aus der Einnahme-Ausgabenrechnung der Unternehmung in deren Möglichkeitenrechnung überging, kann dort keine höhere Verlustmöglichkeit zugerechnet werden, als sie durch den Unterschied zwischen dem Ausgabebetrag und Null möglich ist.

Man kann nicht mehr als 100 Mark an einem Gegenstand verlieren, wenn man nicht mehr als 100 Mark dafür ausgab.

Echte Abschreibung bleibt nur möglich zu Lasten eines in der Möglichkeitenrechnung schon verbuchten früheren Ausgabebetrags. Durch willkürliche Annahme einer höheren Summe ohne gleichzeitige Buchung eines höheren »Wertes« erhöht man nur das Tempo der Abschreibung für einen Rechnungsposten.

Der Erfinder des Schlagwortes von der Abschreibung über Null hinaus vergaß, daß man nicht auf Maschinen als solche abschreibt, sondern auf Geldbeträge, die irgendwann durch eine Ausgabe in der Geldrechnung der Unternehmung gebucht wurden und von hier zum Eingang in deren Möglichkeitenrechnung gelangten. Rechnungsgliedern

stehen wir gegenüber, nicht Gegenständen. (Diese stehen hinter den Zahlen). Diese Rechnungsglieder sind entstanden durch echte Ausgaben, sie sind Teile im Gesamtrechenwerk der Unternehmung, unlösbar in ein Ganzes eingeflochten. Leere Zubuchungen von erfundenem »höheren Wert«, also ohne Gegenposten (Maschinenkonto Soll – kein Gegenkonto Haben), sind wider den Geist der klaren doppelten Buchhaltung und in ihrem Rahmen unmöglich.

Wir kommen deshalb zu einem Nein gegen die Forderung nach Abschreibung über Null hinaus, auch wenn deren Gründe in den vermutlichen Kosten künftiger Ersatzbeschaffung liegen. Sind die Ersatzkosten wirklich höher als Jahre zuvor die Kosten der Erstanschaffung, so haben wir für den Unterschied neben der Möglichkeit einer Entnahme vom Kapitalmarkt den Rückgriff auf offene Reserven, gebildet, um sich gegen solche Mehrkosten zu sichern. Tritt die Auflösung früherer Reservenbildung nicht sofort zutage, weil man sie in einer höheren Abschreibung auf andere Rechnungsposten versteckte, dies z. B. auch dann, wenn man auf Unkostenkonto buchte statt auf Neuanschaffungskonto, so ist all dies klar. Nirgends zeigt sich eine Abschreibung über Null hinaus.

Deutlich werden die Zusammenhänge, sobald man die Preisvorberechnung von der Erfolgsrechnung trennt. Was der Kalkulator berücksichtigen soll oder will, gehört in dessen Preisberechnungsunterlagen. Mit den Abschreibungen in der Zwischenabrechnung sollte es nicht verquickt werden. Wird zwischen Preisvorberechnung und Teilerfolgsrechnung auf klare Trennung gesehen, so können wir den folgenden Darlegungen von Behnsen und Genzmer in ihrem Buch

»Unzureichende Abschreibung« (Leipzig 1929) über das Schmalenbach-Gutachten prüfend folgen. Wir lesen dort:

»Der von der Reichsregierung zur Prüfung der Gestehungskosten und der Preiskalkulation des Ruhrkohlenbergbaues eingesetzte Ausschuß kam zu der Überzeugung, daß bei der Kalkulation der Kohlenpreise die Abschreibung unbedingt auf die heutigen Maschinenpreise berechnet und demgemäß mit einkalkuliert werden müßte. Das im April 1928 veröffentlichte Gutachten verwarf ausdrücklich die von den Steuerbehörden angewandte Abschreibung auf die ursprünglichen Anschaffungspreise der Maschinen.«

Hier liegt der Gegensatz zutage. Die Steuerbehörde kümmert sich um die Ziffern der Teilerfolgsrechnung, nicht um die Zahlen der Selbstkostenrechnung. Sieht man beide getrennt, so ist auch die Fortsetzung klar, sie lautet: »Das Gutachten folgt vielmehr in dieser Beziehung der Selbstkostenberechnung des Reichswirtschaftsministeriums, das die Notwendigkeit einer Erhöhung der Abschreibungen anerkannte, wenn es auch bei seinem seit Jahren betätigten Streben, eine Preissteigerung auf möglichst allen Gebieten der Wirtschaft tunlichst zu verhindern, nur eine Erhöhung der Abschreibung um 50 Prozent gegenüber der Vorkriegszeit anerkennen wollte, obwohl die Maschinenpreise tatsächlich im Durchschnitt wesentlich höher gestiegen sind.«

Dr. Baade, dessen Ansicht in verschiedenen Punkten von derjenigen des sogenannten Schmalenbach-Gutachtens abweicht, schrieb in einem Sondergutachten über den Ruhrkohlenbergbau:

»Da die Abschreibungen den wirtschaftlichen Sinn haben, die Erhaltung der wirtschaftlichen und technischen Produk-

tivkraft zu gewährleisten, so müssen bei der Abschreibung für alle Produktionselemente, die überhaupt erneuerungsfähig sind, grundsätzlich die gegenwärtigen Werte, und zwar die heutigen Wiederbeschaffungskosten, zu Grunde gelegt werden.«

Man muß einen Satz wie den, daß das Reichswirtschaftsministerium eine Erhöhung der Abschreibung um 50 Prozent anerkannt hat, obwohl die Maschinenpreise wesentlich höher gestiegen sind, in seiner ganzen nackten Zweckstrebigkeit betrachten.

Mit einem tieferen Nachdenken über die Abschreibungsfragen hat er nichts zu tun.

Man will einen Grund für eine Preiserhöhung. Bisher schrieb man 10 Prozent ab, jetzt sucht man dem Ministerium 15 Prozent schmackhaft zu machen mit den Preissteigerungen für Maschinen.

Daß in Wahrheit die prozentuale Abschreibung des Postens immer aufhört, wenn 100 Prozent abgeschrieben sind, kann auch die Lehre vom Wiederbeschaffungspreis nicht ändern.

Unternehmungspolitische Einflüsse auf den Rechnungswert.

Objektive Teilerfolgsrechnung kann eine Manipulierung des Rechnungswertes nie gelten lassen.

Es liegt, durch die Fülle von Rücksichten bedingt, die man mit Hilfe der Abschreibung in der Bilanz zur Geltung bringen will, eine gewisse Neigung zur »Verlarnung« in der Praxis der Abschreibung. Die Unsicherheit, die man gegenüber der Zukunft empfindet, glaubt man am leichtesten

zu überwinden durch eine möglichst hohe Bemessung der Rückstellung. Es sind oft für die Höhe des Abschreibebetrages in der Praxis weder die Abnützung noch das Veralten noch die Ersatzbeschaffungskosten noch erst recht die Rücksichten auf den Rechnungswert bestimmend, vielmehr gibt irgend eine pessimistische oder optimistische Ansicht über das Gesamtgeldgeschick der Unternehmung den Ausschlag. So wie sich diese Ansicht durchsetzt im Kampf der »dividendenhungrigen« Aktionäre und »thesaurierungswütigen« Vorstände, so wird abgeschrieben. Der Wunsch nach raschem Geldertrag einerseits und nach starker Zukunftsentwicklung der Unternehmung andererseits erstrebt möglichst niedere bezw. möglichst hohe Abschreibung. Als Kampfmaßnahme ist das Streben nach erschwerter Kenntlichkeit der abgeschriebenen Summen entstanden. Man sucht z. B. den Verlauf der Kennlinie des Rechnungswertes dem Ziel der Reservebildung anzupassen, um bei der Zwischenabrechnung ohne besondere Angabe von Gründen die Abschreibung zu erhöhen. In diesem Rahmen ist auch die Buchung der Ersatzkäufe und großer Instandsetzungsausgaben über Unkostenkonto eine sofortige Abschreibung auf Null, die dem Wesen der Abschreibung entgegensteht, sofern man letzteres in der zeitmengenbestimmten Verteilung an Hand des Rechnungswertes beschlossen sieht.

Wollten wir alle Variationen, die aus dem durch die Unternehmerpolitik bestimmten Versteckspiel mit der Abschreibung resultieren, einzeln darstellen, so ergäbe sich eine Fülle von Formen. Bei deren näherer Prüfung aber kämen wir doch immer wieder zu dem Ergebnis, daß richtige Abschreibung, die ihrem Wesen gemäß die Ziffern

der Zwischenabrechnung befähigt, die Dynamik im Leben der Unternehmung auszudrücken, nur durch den Rechnungswert möglich ist.

Das begrenzte Anwendungsfeld des Rechnungswertes bei der Preisvorausberechnung.

Der begrenzte Einfluß der Abschreibung auf den Marktpreis.

Die Zuteilungsart macht in der Selbstkostenvorberechnung die höhere Genauigkeit der mit Hilfe des Rechnungswertes errechneten Abschreibung unwirksam.

Das eigentliche Gebiet des Rechnungswertes ist die Teilerfolgsrechnung und eine im Anschluß an diese geführte Selbstkostennachrechnung.

Die Unternehmung ist in ständigem Wandel. Auch in ihrem Betrieb ändert sie sich durch Instandsetzungen, Ersatzbeschaffung und Zukäufe ununterbrochen. Ersatz ist nicht immer zum gleichen Betrag möglich, zu dem man früher den Gegenstand erwarb. Die Zahl der Ersatzkäufe wechselt in den einzelnen Jahren stark; sie sind bestimmt von der Lebensdauer der zu ersetzenden Gegenstände. Erweiternde Zukäufe richten sich nach der Geldflüssigkeit und setzen oft jahrelang aus. Diese Tatsachen ergeben einen ungleichen Verlauf der einzelnen Perioden.

Schmalenbachs Wunsch (G. d. B. S. 151/6), durch geeignete Abschreibemethoden jedem Jahr einen möglichst dem Durchschnittszugang gleichen Betrag als Abschreibung zuzuteilen, läßt ihn für die geometrisch-degressive Abschreibung eintreten. Er stellt ausführlich dar, wie dieses Verfahren die einzelnen Jahreszugangsquoten, auf die Dauer gesehen, erreicht.

Wir müssen zunächst gegenüber dem Verlangen nach möglichst dem Jahreszugang ähnlichen Jahresabschreibeteilen unsere Auffassung betonen, daß die Bilanz, befreit von allen Nebenzwecken, den Erfolg, so wie er ist, darstellen soll. Da nichts dafür spricht, daß der Erfolg zutreffender berechnet ist, wenn er in den einzelnen Rechnungsjahren durch Jahr um Jahr möglichst dem Durchschnittszugang gleiche Abschreibeteile bestimmt wird, als etwa bei deren Bemessung an Hand des Rechnungswertes, so gilt uns die Ermittlung der Abschreibung durch den Rechnungswert für geboten. Er hat den Anspruch auf theoretische Richtigkeit für sich. Auch der Versuch, mittels hiefür geeigneter Abschreibemethoden eine Angleichung der einzelnen Jahresabschreibeanteile aneinander zu erstreben, ist nicht vertretbar. Er wird dem Ineinanderübergreifen der Jahresabschnitte nicht gerecht. Jedes Anpassen der Abschreibungssätze an irgend einen gegenwärtig vorherrschenden Gesichtspunkt wird als Ergebnis nur eine »angepaßte« Erfolgszahl für eine erstrebte Dividendenpolitik oder für eine Steuererklärung liefern, nie aber eine »objektive« Erfolgszahl. Ein absichtlicher Ausgleich des Erfolgs der einzelnen Jahre untereinander ist in einer theoretisch vertretbaren Teilerfolgsrechnung ausgeschlossen. Damit scheiden alle Hilfsmittel aus, die hiefür dienen sollen. Die Jahresabschnitte bleiben, auch wenn ihre Erfolgsziffern künstlich untereinander abgeglichen werden, *ins Gesamtgeschehen eingefügt*. Die Jahresabschnitte können unterm Anstoß der Wirtschaftslage bald in hohem Schwung aufsteigen, bald zurücksinken. Es scheint, auf die Gesamtdauer gesehen, gleichgültig, welche

Jahreserfolgszahl man errechnet. Die Wirklichkeit geht ihren Gang unberührt. Dies ist jedoch nur bedingt richtig. Zum mindesten ändert eine verteilte Gewinnsumme durch ihr späteres Fehlen die Liquidität. Man trifft Unternehmungen mit am Rechnungswert gemessen übertriebener Abschreibung und ebenso welche mit unzureichenden Quoten. Wenn wir jedoch mit Hilfe des Rechnungswertes unterscheiden wollten zwischen einem echten Geldgeschick, das im Verborgenen einhergeht, und einem für die »Publizität« zurechtgemachten in der Bilanz, so trieben wir ein müßig Spiel. Schließlich muß man sich mit den »genehmigten« Zahlen der unterschriebenen Bilanzen abfinden. Wie weit in ihnen unternehmungspolitische Kräfte auf die Abschreibung einwirkten, steht dahin. Bei einem Abschreibepolitiker mag Gleichtakt der jährlichen Kostenanteile, die aus der Abschreibung zur Selbkostenrechnung fließen, erstrebt gewesen sein. Der andere wählt willkürlich einen Betrag so, wie ihn die gewollte Dividende vorschrieb. Der dritte benützte die Abschreiberegel, z. B. 10 Prozent vom Buchrestwert, ohne einen bestimmten vorgefaßten Zweck. Die Neigung des geometrisch-degressiven Verfahrens zum Angleich der Jahresabschreiberaten an die Zugänge war ihm möglicherweise ganz unbekannt. Er folgte eben dem Landesbrauch. Schmalenbach selbst scheint der Ansicht, daß die Anähnelung der Jahresquoten an die Zugänge einen höheren Grad der Richtigkeit für die geometrisch-degressive Verfahren beweise. Er stützt sich besonders auf die Ausschaltung der Prozentsatzunterschiede.

Hierzu ist zu sagen, daß die Zugänge zu einer Gruppe von Rechnungsposten willkürlich sind. Nimmt man

ihnen diese Willkür durch die Annahme, daß der Zugang stets die Betriebe der Unternehmung voll (100 Prozent) leistungsfähig erhalten soll, so muß sich aus dieser Annahme die von Schmalenbach gefundene Wirkung ergeben; diese Annahme aber trifft nicht zu, denn auch der voll leistungsfähig erhaltene Betrieb wird bei einem Verkauf oder einer Auflösung der Unternehmung selten den Anfangsbetrag bringen.

Schluß.

Der scheinbar geringe Nutzen behindert die praktische Anwendung der Abschreibung mit Hilfe des Rechnungswertes.

Die erkenntnismäßige Bedeutung des Rechnungswertes gibt den Schlüssel zum Wesen der Abschreibung.

Die Nichtbeachtung des Rechnungswertes bei der praktischen Anwendung der Abschreibung, sei es aus Gründen der Bequemlichkeit oder unter anderen Einflüssen, mindert seine Bedeutung nicht. Eine ernsthafte Annäherung an die absolute Richtigkeit wird im Wirtschaftsleben jedoch nur dann versucht, wenn sie sicheren Nutzen verspricht. Aus zwei Gründen ist dieser Nutzen für den Rechnungswert fraglich. Einmal hat die Zwischenabrechnung, sobald man die Rechnung der Unternehmung von der Warte der Totalrechnung aus sieht, nicht mehr die Bedeutung, die ihr zuzukommen scheint, wenn man sie für sich wertet.

Zum andern liegen die Faktoren, welche die Abschreibung entscheidend bestimmen in der Zukunft. Wohl konnten wir in unserer Untersuchung die Grundlinie für eine richtige Abschreibung dartun. Die theoretisch richtige Abschreibung hat aus diesen Gründen für die praktische Überlegung

nicht viel voraus vor anderen Verfahren. Die erhöhte Sorgfalt bei der Zukunftsschätzung zum Ermitteln der Kennlinie für den Rechnungswert bedingt zunächst nur Mehrarbeit. Solange eine Verfahrensregel fehlt, mit deren Hilfe man unabhängig von der Richtigkeit der Zukunftsschätzungen richtig abschreiben kann, solange bleiben bequemere Wege beliebter. Trotzdem aber bleibt die Erkenntnis des Rechnungswertes der Schlüssel zum Verständnis des Wesens der Abschreibung. Auch wenn man für die vom Rechnungswert bestimmte Abschreibung jeden einzelnen Rechnungsposten untersuchen müßte und damit den wenigst bequemen Weg für eine praktische Mindererlösverteilung wählte, verdiente sie dennoch auch praktisch den Vorzug. Schon deshalb, weil sie eine zukunftsgewandte Frage und Antwort über das Geldgeschick einer Sache erzwingt. Ferner ist die Fehlermöglichkeit bei der Einzelabschätzung mit ihrer sorgsamen Einzelprüfung in der Regel kleiner, als sie es bei anderen Verfahren etwa bei der Anwendung landesüblicher Prozentsätze ist. Der mit geeigneter Kontierung gewonnene Rechnungswert ist ohne Vorbehalt zu übernehmen. Er ist besser als die Ergebnisse jener Rechner, die der zukunftsgewandten Wesenheit der Abschreibung den Glauben an die Gültigkeit der landesüblichen Durchschnittsabschreibungsraten entgegensetzten. Unsere Untersuchung hat diesen Glauben widerlegt, wir können eine Teilerfolgsrechnung in der Theorie nur gelten lassen, wenn ihr der Rechnungswert zu Grunde liegt.

Die Einrede, daß die Verrechnung des Abschreibungsanteils, der eine Unternehmung im einzelnen Zeitabschnitt betrifft, zu Lasten der Preise der von ihr hergestellten Güter

nur möglich sei, wenn diese Preise vom Markte hoch genug bewilligt werden, berechtigt nicht zu einem Willkürspiel.

Die vorausgreifende Zurechnung des im kommenden Zeitabschnitt vermuteten Abschreibungsanteils, auf eine voraussichtlich absetzbare Verkaufsgütermenge steht im engen Zusammenhang mit der Verrechnung der sonstigen nicht direkt zuteilbaren Kosten.

Die Anwendung des mengenbestimmten Rechnungswertes gestattet besonders leicht eine eigene Zuteilung der Abschreibung, unabhängig vom Gesamtposten der zuteilpflichtigen Beträge. Die Einbeziehung der Abschreibung in die Preisvorberechnung wird dadurch aus dem Rahmen der sonstigen Unkostenzuteilung frei. Fehler bei der letzteren wirken sich schwächer aus.

Die Ansicht, daß es bei Anwendung von Durchschnittssätzen möglich sei, ohne Abschätzung der Zukunftseinflüsse zu einer Abschreibung zu kommen, ist falsch. Bei der allmählichen Festlegung des mit der Zeit üblich gewordenen Durchschnittsatzes war stets eine Abschätzung der Zukunft mit am Werk. Diese Abschätzung beruht aber auf Erfahrungen anderer Unternehmungen zu anderen Zeiten. Alles spricht dafür, daß die für die einzelne Unternehmung und für den einzelnen Rechnungsposten durchgeführte Einzelabschätzung der Nutzungskennlinie zutreffender ist.

Es besteht in ihr für die Abschreibung ein fester Ausgangspunkt: der Ausgabenbetrag. Der Weg von ihm zum künftigen (noch unbekannten, aber seinerzeit ziffernmäßig festliegenden) Erlös ist als Nutzungsfeld zu betrachten. Strebt die Abschreibung im Falle einer Teilerfolgsrechnung danach, den Anteil zu ermitteln, der aus dem Nutzungs-

feld an die Träger der erfolgbringenden Nutzungen überging, so ist ihr im Rechnungswert das Hilfsmittel hierzu gegeben.

Für einen Rechnungsabschnitt (z. B. ein Jahr) die Anteilsumme der Abschreibung richtig zu errechnen, ist möglich unter der Voraussetzung, daß die für eine Rechnungswertermittlung nötigen Abschätzungen richtig getroffen wurden. Der Voraussetzung richtiger Zukunfts-Abschätzung unterliegen auch alle anderen Versuche, die zu einer Abschreibung führen sollen. Der Rechnungswert steht also hierin allen anderen Verfahren gleich. In seiner klaren Eindeutigkeit aber bietet er darüber hinaus erst die Möglichkeit zur Teilerfolgsrechnung.

Die Abschreibung mit seiner Hilfe ermöglicht die Bildung brauchbarer Bilanzziffern aus den am Zwischenabrechnungstag in der Rechnung der Unternehmung in Schwebe befindlichen Rechnungsposten.

Der Verfasser Fritz Kühfuß

geboren	am 10. September 1890	zu Metzingen Wttbg.
lernte	von 1897–1903	in der Volksschule Metzingen
„	„ 1903–1905	„ „ Realschule „
„	„ 1905–1908	„ einer Kaufmannslehre
wirkte	„ 1908–1914	als Kaufmannsgehilfe
stund	„ 1914–1918	im Feld
studierte	„ 1919–1922	an der Handelshochschule Abg.
	„ 1926–1928	„ „ „ „
	„ 1929–1931	„ „ Universität Tübingen
sucht seit	1919	den Forderungen der Wissenschaft im Kaufmannsberufe gerecht zu werden.

Er dankt seinem Lehrer Herrn Professor Rieger

Wissensentfaltung
Wesensgestaltung

und jene tiefe Achtung vor der Strenge echter Wissenschaft, die den Schüler ein Leben lang dem Meister verpflichtet.

Buchdruckerei Chr. Moser, Nürnberg-W